

Corsi - Seminari
Formazione Professionale

2023
CONGUAGLI DI FINE ANNO
E NOVITÀ LAVORO

ed. Novembre 2023

The logo for INAZ, featuring the letters 'INAZ' in a bold, white, italicized sans-serif font, centered within a solid red rectangular background.

INAZ



INAZ SRL Soc. Unip.
CENTRO STUDI FORMAZIONE E MEDIA
Viale Monza, 268 - 20128 Milano
02 – 27718 333
centrostudi@inaz.it
www.inaz.it

Questa pubblicazione è stata realizzata per finalità didattiche e costituisce supporto documentale alle giornate di formazione e non è destinata alla vendita.

©COPYRIGHT INAZ SRL. Soc. Unip. 2023 - I diritti di traduzione, di riproduzione, di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compreso copie fotostatiche, film didattici e microfilm) sono riservati per tutti i Paesi e tutelati dalle norme internazionali in materia di diritti d'autore.

RESPONSABILITÀ - L'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori, inesattezze.

AVVERTENZA - INAZ SRL. Soc. Unip si riserva di modificare la presente documentazione senza preavviso, motivo per cui lo stesso è da ritenersi puramente indicativo.

MARCHI REGISTRATI - Tutte le diciture riguardanti prodotti ed applicativi che possono essere menzionati nella pubblicazione, sono marchi registrati dalle rispettive Aziende licenziatrici.

Dispensa chiusa in redazione il 18-11-2023

Il CONGUAGLIO PREVIDENZIALE: novità e conferme	5
MISURE COMPENSATIVE ALLE IMPRESE CHE CONFERISCONO TFR.....	5
MINIMALI E MASSIMALI 2023	5
RETRIBUZIONI CONVENZIONALI LAVORATORI ITALIANI IN PAESI EXTRACOMUNITARI	5
CONTRIBUTI TFR AL FONDO TESORERIA INPS	6
I CONGUAGLI DI FINE ANNO SULL' UNIEMENS.....	6
Perché effettuare il conguaglio contributivo	10
Quando effettuare il conguaglio contributivo.....	10
LA RETRIBUZIONE IMPONIBILE AI FINI CONTRIBUTIVI.....	11
La definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e contributivi	11
La determinazione del reddito imponibile contributivo	11
Esclusioni dalla base imponibile ai fini contributivi.....	12
Il minimale retributivo	13
Inosservanza del minimale.....	14
Il minimale per i lavoratori di società cooperative (D.P.R. 602/70).....	14
Cooperative sociali.....	14
Il minimale orario per i rapporti di lavoro <i>part time</i>	14
Rispetto del minimo contrattuale	15
Retribuzioni convenzionali per i lavoratori italiani all'estero	16
Il contributo Addizionale NASpl (ex ASpl)	25
Elementi - eventi che possono determinare operazioni di conguaglio	26
Gli elementi variabili della retribuzione	26
Denuncia uniemens	27
Compilazione Flusso UNIEMENS - mese di gennaio 2024.....	29
Il massimale contributivo annuo	30
Le regole per il massimale contributivo	30
Recupero dei versamenti in eccesso sul massimale contributivo – anni pregressi.....	31
La regolarizzazione a conguaglio dell'inesatto assoggettamento dell'imponibile previdenziale	32
Il contributo aggiuntivo IVS 1%.....	33
I Fringe benefit.....	35
I Prestiti ai dipendenti.....	35
I piani di stock option.....	37
Le operazioni societarie straordinarie.....	38
Le variabili retributive	39
Le quote TFR versate al Fondo di Tesoreria	40
Modello TFR2	40
Operazioni di conguaglio contributivo delle Quote TFR	43
Regolarizzazione delle somme versate in misura inferiore al Fondo di Tesoreria	44
La rivalutazione del TFR al Fondo Tesoreria e l'imposta sostitutiva.....	47
I contributi 2023 per i lavoratori parasubordinati	48
IL CONGUAGLIO FISCALE.....	51
Le principali novità fiscali, ED ALTRI INTERVENTI, del 2023.....	51
1) Lavoratori c.d. "impatriati": sintesi del regime e le novità	51
2) Limite crediti compensabili	55
3) Estensione a ricercatori e docenti della possibilità di optare per l'applicazione delle agevolazioni fiscali per il "rientro dei cervelli".....	55
4) Decreto "aiuti": Bonus Benzina.....	57
Fringe benefit 2023: due soglie di esenzione	58
Conguaglio previdenziale dei fringe benefit a seguito delle novità normative.....	66
3) La riforma fiscale 2023	Errore. Il segnalibro non è definito.
Il ravvedimento operoso.....	81
Il sistema sanzionatorio fiscale	83
Certificazione unica: il regime sanzionatorio introdotto dal decreto 158/2015	84
Reati tributari.....	84
Tfr e Tfm superiori ad un milione di euro: le regole di tassazione previste dal decreto <i>salva Italia</i>	85
Il punto sulle compensazioni	86
Elementi da riconsiderare in sede di conguaglio.....	88

Il conguaglio dei redditi di lavoro dipendente e assimilati	91
Termini del conguaglio fiscale art. 23, comma 3 DPR 600/73.....	92
Modalità del conguaglio fiscale art. 23, comma 3 DPR 600/73.....	92
Determinazione del reddito di lavoro dipendente.....	94
I redditi da conguagliare.....	96
Detassazione premi di produttività.....	97
Il Welfare aziendale: dopo le modifiche all'articolo 51 comma 2 del Tuir.....	99
I redditi esclusi dal conguaglio ex art. 23 DPR 600/73.....	102
Elementi che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente	103
I fringe benefit.....	106
I fringe benefit tassati in misura "convenzionale".....	107
Gli oneri deducibili.....	111
I contributi ai fondi pensione.....	111
I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero.....	112
La determinazione dell'Irpef	112
Le detrazioni per carichi di famiglia.....	112
La detrazione per figli a carico.....	114
Detrazioni per redditi di lavoro dipendente.....	120
La detrazione per contratti di locazione.....	124
Detrazione specifica per i contratti di dipendenti trasferiti.....	125
Detrazione specifica per contratti di locazione giovani 20-30 anni.....	125
Credito d'imposta per "incapienti".....	126
Le scadenze.....	126
Attribuzione del credito da parte dei sostituti.....	126
Limiti e condizioni.....	126
Modalità di recupero delle detrazioni.....	126
Determinazione della detrazione.....	127
Determinazione del credito d'imposta per incapienti.....	127
Attribuzione delle detrazioni d'imposta da parte del sostituto d'imposta.....	128
Il conguaglio complessivo	143
Il decesso del dipendente	147
Le addizionali all'IRPEF	156
L'addizionale regionale IRPEF	157
Modalità di effettuazione delle trattenute di addizionale regionale.....	159
Addizionali regionali all'Irpef per il 2023.....	160
Le addizionali comunali IRPEF	168
Aliquote addizionale comunale, pubblicate sul sito www.finanze.it	172
Delibere comunali modificative dell'aliquota addizionale comunale Irpef.....	173
Le addizionali IRPEF dei collaboratori co.co.	173
VERSAMENTI E MOD. F24	177
Versamenti di ritenute.....	177
Versamento telematico per i titolari di partita IVA.....	178
Il modello F24.....	180
Versamenti addizionale comunale Irpef.....	180
Compensazione di imposte e contributi	182
Sanzioni mod. F24	183
ALTRI ADEMPIMENTI.....	184
Versamento imposta sostitutiva rivalutazione TFR (acconto e saldo)	184
Le ultimissime novità in materia di lavoro.....	192

IL CONGUAGLIO PREVIDENZIALE: NOVITA' E CONFERME

I datori di lavoro, con la chiusura dell'anno solare, sono tenuti ad effettuare il conguaglio previdenziale.

Nella pratica, si tratta di verificare se nel corso dell'anno **2023** si è operato senza errori il calcolo dei contributi sulle retribuzioni corrisposte e maturate, giusto il principio generale della competenza.

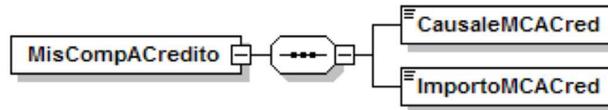
Si dovrà verificare, pertanto, l'esattezza dell'imponibile previdenziale e delle aliquote applicate, il rispetto dei minimali e dei massimali contributivi, la giusta applicazione delle eventuali agevolazioni contributive, nonché, qualora si rendesse necessario operare effettivamente un conguaglio, si dovrà correttamente compilare la denuncia UNIEMENS.

MISURE COMPENSATIVE ALLE IMPRESE CHE CONFERISCONO TFR

L'esonero contributivo, ex art. 8 D.L. 203/2005, in favore dei datori di lavoro che versano il TFR maturato, in tutto o in parte, **a forme pensionistiche complementari e/o al fondo di tesoreria** è stato incrementato a **decorrere dal 1° gennaio 2014 nella misura dello 0,28%** dei contributi dovuti¹ (cfr. circolare Inps n. 4/2008).

L'agevolazione compete per ciascun lavoratore in funzione della percentuale del TFR maturato conferito.

Nel corso dell'anno **2023** le aziende hanno provveduto a recuperare tali quote riportando i relativi importi nel flusso mensile UniEmens utilizzando l'elemento **<MisCompACredito>** di **<MisureCompensative>** di **<MeseTFR>** di **<GestioneTFR>** di **<DenunciaIndividuale>**



e indicando, in particolare:

- in **<CausaleMCACred>** il **cod. TF13** per i conferimenti a previdenza complementare e **TF14** per i conferimenti al Fondo tesoreria;
- in **<ImportoMCACred>** l'importo delle misure compensative conguagliate per le causali di cui sopra.

Tale esonero **"compensativo"** si aggiunge a quello precedentemente disposto dall'art. 1 c. 764 Legge n. 296/06, pari allo **0,20%** (0,40% per i Dirigenti) e consistente **nell'esonero dal versamento del contributo al fondo di garanzia** di cui all'art. 2 L. 297/1982 sempre in proporzione alle quote di TFR versate tanto alla previdenza complementare quanto al Fondo INPS. L'esonero del contributo al Fondo di garanzia va anch'esso indicato nell'elemento **<MisCompACredito>** dell'UniEmens con i seguenti codici:

- **TF01** per i conferimenti a Previdenza complementare
- **TF02** – per i conferimenti a Fondo tesoreria.

MINIMALI E MASSIMALI 2023

Sono stati aggiornati i valori dei minimali e massimali 2023 da utilizzarsi per il calcolo delle contribuzioni previdenziali e assistenziali (**circolare INPS n. 11 dell'1 febbraio 2023**).

RETRIBUZIONI CONVENZIONALI LAVORATORI ITALIANI IN PAESI EXTRACOMUNITARI

Sono stati aggiornati i valori delle retribuzioni convenzionali da considerare per l'anno 2023 ai fini del calcolo dei contributi dovuti dai lavoratori occupati in Paesi extracomunitari non legati all'Italia da accordi in materia di sicurezza sociale nonché

¹Si applica considerando prioritariamente nell'ordine i contributi dovuti per assegni familiari, maternità e disoccupazione e in caso di incapienza sulle altre assicurazioni della gestione prestazioni temporanee e in caso di ulteriore incapienza sull'ammontare complessivo dei contributi dovuti all'Inps.

per il calcolo dell'imposte sul reddito di lavoro dipendente (D.M. 28 febbraio 2023, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – n. 66 del 18 marzo 2023 (Allegato n. 1) e circolare INPS n. 33 del 23 marzo 2023).

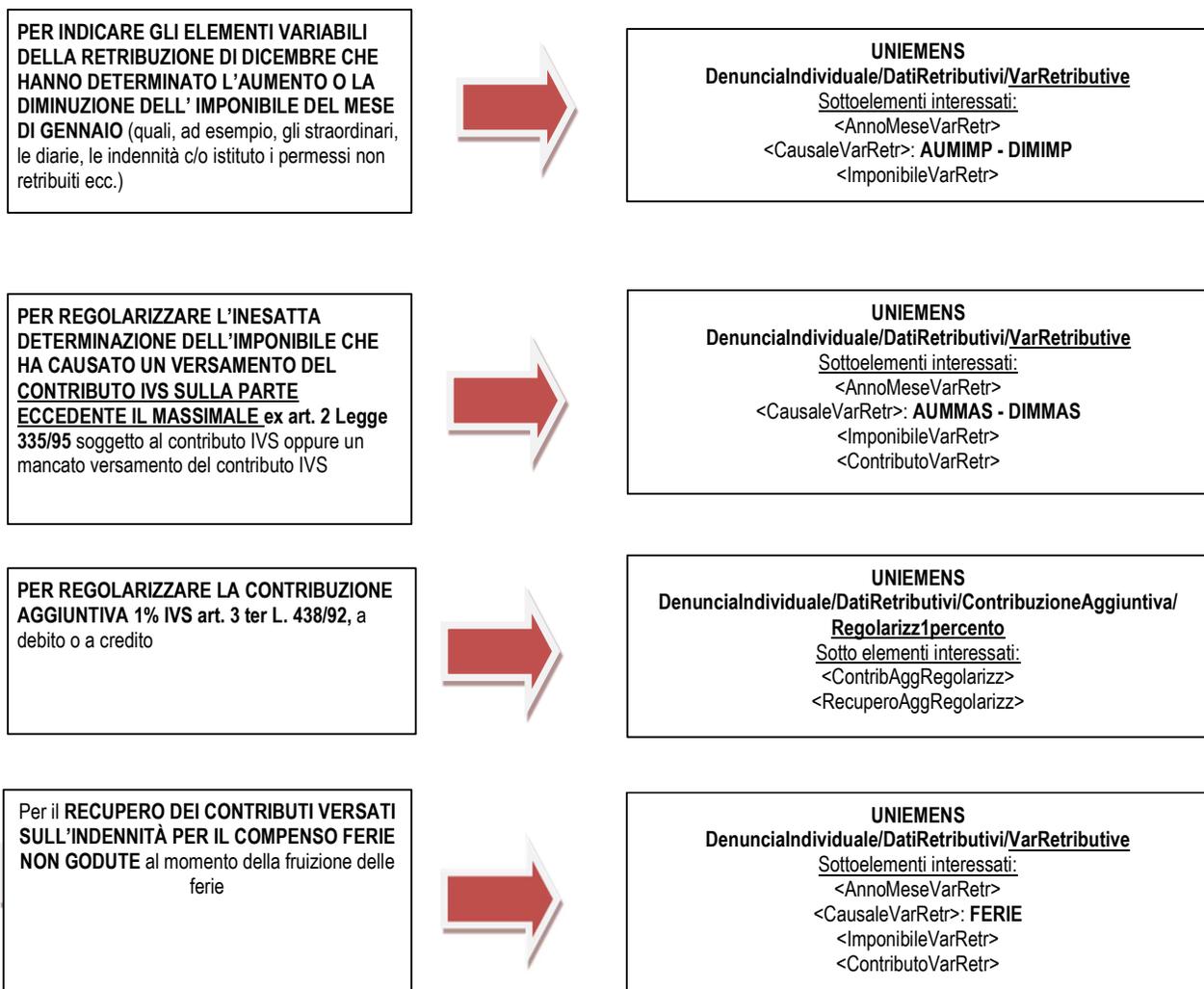
CONTRIBUTI TFR AL FONDO TESORERIA INPS

Nel caso in cui determinati elementi retributivi non fossero stati inclusi nella retribuzione utile per il calcolo del contributo TFR dovuto al Fondo di Tesoreria presso l'INPS potrebbe insorgere la necessità di operare dei conguagli.

I CONGUAGLI DI FINE ANNO SULL' UNIEMENS

Particolare attenzione va rivolta alle ripercussioni delle operazioni di conguaglio previdenziale sulle denunce contributive individuali.

Di seguito si riportano, in relazione ai vari casi che si possono presentare, i campi specifici della denuncia ove andranno riportati i dati relativi al conguaglio.

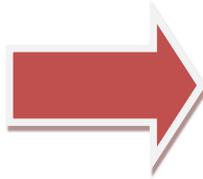


In materia di ferie si ricorda che l'Inps, con il messaggio Inps 456/2019, ha stabilito che, diversamente dalla prassi finora in uso, le variabili **FERIE** e **ROL** sono, dal 2020, utilizzabili entro 12 mesi dal periodo cui i relativi eventi o elementi si riferiscono. Superato tale termine, il datore di lavoro, per recuperare gli importi riferiti alle indennità di ferie non godute ovvero ROL già corrisposti, dovrà avvalersi della regolarizzazione.

Con lo stesso messaggio, l'Istituto ha provveduto all'eliminazione, dal periodo di paga gennaio 2019, delle variabili **DIMSTK, IMNEFI e IMPNEG.**

Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUZIONE DOVUTA SUI FRINGE BENEFIT** (art. 51, c. 3 TUIR) di importo complessivamente **superiore** al limite di **€ 258,23 (3.000 euro per il 2023 per i lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico** ai sensi dell'art. 40 decreto legge 48/2023) anche a seguito di cumulo con quanto erogato da precedente datore.

Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUZIONE DOVUTA SUL BENEFIT RELATIVO ALL'UTILIZZO DELL' AUTO AZIENDALE AD USO PROMISCUO.**



UNIEMENS
 Denuncia Individuale/Dati Retributivi/Imponibile
 Denuncia Individuale/Dati Retributivi/Contributo

Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUZIONE DOVUTA SUI PRESTITI AI DIPENDENTI** il cui compenso in natura è soggetto a contributi nella misura del 50% della differenza tra l'importo degli Interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento (TUR) al **31/12/2023** e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato agli stessi

**PER REGOLARIZZARE LE QUOTE DI TFR AL FONDO DI TESORERIA
E LE RELATIVE MISURE COMPENSATIVE**



Versate in misura inferiore



UNIEMENS
**Denuncia Individuale/Gestione TFR/Mese TFR/
Mese Tesoreria/ Contribuzione/Importo Progresso**
Sottoelementi interessati:
<AnnoMeseDal>
<TipolmpPregCMT>: cod. CF02



UNIEMENS
**Denuncia Individuale/Gestione TFR/Mese TFR/Misure Co
mpensative/MisCompACredito**
Sottoelementi interessati:
<CausaleMCACred>: cod. TF12 - TF16
<ImportoMCACred>



Versate in eccedenza

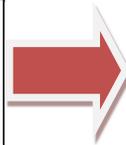


UNIEMENS
Denuncia Aziendale/Azienda TFR/Recupero TFR
Sottoelementi interessati:
<CausaleRecTFR>: RF01
<ImportoRecTFR>



UNIEMENS
**Denuncia Individuale/Gestione TFR/Mese TFR/Misure
Compensative/MisCompADebito**
Sottoelementi interessati:
<CausaleMCADeb>: cod. M120 - M123
<ImportoMCADeb>

**PASSAGGIO DI LAVORATORI DA UNA MATRICOLA
ALL'ALTRA** anche per effetto di **Operazioni societarie**



UNIEMENS
Denuncia Individuale/Dati Retributivi/VarRetributive
Sottoelementi interessati:
<InquadramentoLav>
<Matricola Azienda>

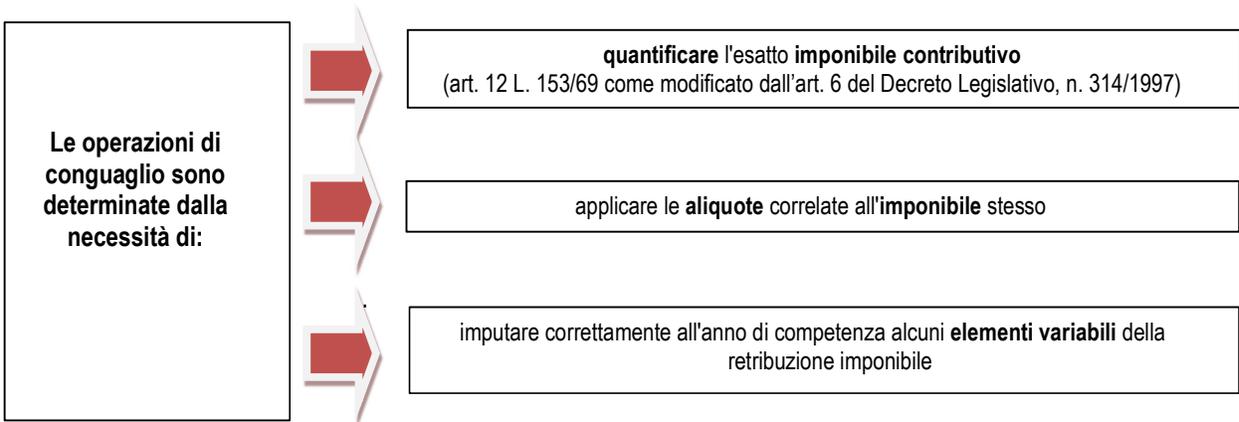
Per l'eventuale recupero del **CONTRIBUTO DI
SOLIDARIETA' DEL 10% (EX L. 166/91)** su contributi e
somme accantonate per finalità di previdenza
complementare



UNIEMENS
Denuncia Aziendale/Altre Partite ACredito
Sottoelementi interessati:
<CausaleACredito>: cod. L938 - L939
<SommaACredito>

Perché effettuare il conguaglio contributivo

Alla fine dell'anno, i datori di lavoro devono effettuare alcune operazioni di conguaglio relative ai contributi previdenziali e assistenziali.



Quando effettuare il conguaglio contributivo

In base alla delibera del consiglio di amministrazione n. 5 del 26.3.1993 approvata con DM 7.10.1993 le operazioni di conguaglio INPS possono essere eseguite con la denuncia contributiva di competenza del mese di dicembre 2023 (scadenza versamento 16 gennaio **2024**) oppure con quella del mese di gennaio 2024 (scadenza versamento 16 febbraio 2024).

In considerazione del fatto che a decorrere dall'anno 2007 le operazioni di conguaglio possono riguardare anche il TFR al fondo di Tesoreria e le misure compensative conseguenti allo smobilizzo del TFR tanto al Fondo di tesoreria quanto ai Fondi Pensione, l'INPS, ha precisato (*vedasi circolari n. 136 del 2 dicembre 2007, n. 4 del 14 gennaio 2009 e n.7 del 15 gennaio 2011, n 155 del 14 dicembre 2011*) che le medesime operazioni di conguaglio contributivo possono essere eseguite anche con la denuncia di febbraio 2024 (scadenza versamento 18 marzo **2024**), concedendo, quindi, un mese in più.

Si ritiene, pertanto, che tale più ampio termine sia ormai consolidato e confermato anche per i conguagli contributivi relativi all'anno **2023** che potranno quindi svolgersi:

- con la denuncia contributiva relativa al **mese di dicembre 2023**, con scadenza **31/01/2024** (pagamento dei contributi entro il **16/01/2024**), oppure
- con la denuncia relativa al **mese di gennaio 2024**, con scadenza il **29/02/2024** (pagamento dei contributi entro il 16/02/2024) senza aggravio di interessi o altri oneri accessori;
- con la denuncia relativa al **mese di febbraio 2024**, con scadenza il **01/04/2024** (pagamento dei contributi entro il **16/03/2024**) senza aggravio di interessi o altri oneri accessori. Tale termine vale soltanto per i conguagli del Fondo di Tesoreria, come puntualmente ricorda l'Istituto nella circolare relativa al conguaglio di fine anno (l'ultima, riferita allo scorso anno, è la n. 139 del 2022).

LA RETRIBUZIONE IMPONIBILE AI FINI CONTRIBUTIVI

La definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e contributivi

Il reddito di lavoro dipendente ai fini contributivi è definito dall'art. 12, c. 1, della L. 153/69 come modificato dall'art. 6 del D.Lgs. 314/97, noto quest'ultimo per aver realizzato il processo di armonizzazione del reddito sia ai fini fiscali che previdenziali.

art. 12, c. 1, L. 153/1969

*“costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'articolo 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **maturati nel periodo di riferimento**”.*

art. 49, c. 1 Tuir

“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”.

La determinazione del reddito imponibile contributivo

L'art. 12, c. 2 della L. 153/1969 individua la **base imponibile per il calcolo dei contributi** di previdenza e assistenza facendo riferimento alla normativa fiscale di cui all'art. 51 del Tuir.

art. 12, c. 2, L. 153/1969

“per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale si applicano le disposizioni contenute nell'art. 51 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del presidente della repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 salvo quanto specificato nei seguenti commi”

art. 51 Tuir

*“il reddito di lavoro dipendente è costituito da **tutte le somme e i valori in genere**, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro [...]”*

In pratica, l'assoggettamento al prelievo contributivo dei redditi di lavoro dipendente, individuati in base all'art. 49 c. 1 del Tuir, avviene sulla stessa base imponibile determinata ai fini fiscali a norma dell'art. 51 del medesimo Tuir, salvo alcune deroghe e particolarità di cui si dirà più avanti (disciplinate tassativamente dall'art. 12 della L. 153/69), dettate dalla diversa natura del prelievo o ispirate da considerazioni d'ordine generale in materia di politica previdenziale.

Da quanto sopra premesso è possibile dare la seguente definizione di retribuzione imponibile:

la base imponibile ai fini contributivi è costituita da tutte le somme e i valori in genere, maturati nel periodo di riferimento (criterio di competenza), anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

La nozione di retribuzione imponibile ai fini contributivi data da tutte le somme e valori, **“maturati”** nel periodo di riferimento, non comprende, dunque, solo quanto viene percepito dal lavoratore ma comprende anche se non corrisposti materialmente, **somme e valori “dovuti”** per legge, regolamento, contratto collettivo o individuale e ciò in conseguenza del principio che all'atto della costituzione del rapporto di lavoro sorge automaticamente il rapporto assicurativo previdenziale.

Le somme e i valori che compongono la base imponibile si intendono **al lordo di qualsiasi contributo e trattenuta** come ad esempio la quota del lavoratore per contributi obbligatori, trattenute fiscali ed ogni altra ritenuta (art. 12, c. 3, L. 153/69).

Esclusioni dalla base imponibile ai fini contributivi

Visto che per il calcolo dei contributi si applicano le disposizioni di cui all'art. 51 del Tuir ne consegue che tutti gli elementi retributivi che non concorrono, ai sensi dell'art. 51, c. 2 del Tuir, totalmente o parzialmente, alla formazione del reddito di lavoro dipendente devono essere, allo stesso modo, esclusi dalla base imponibile ai fini previdenziali.

Esclusioni ex art. 51, c. 2 del Tuir

ANNO 2023	EURO
Valore delle prestazioni e delle indennità sostitutive della mensa (giornaliero)	4,00*
Fringe benefit (per la generalità dei lavoratori dipendenti)	258,23
Fringe benefit per i lavoratori con figli fiscalmente a carico (tetto annuale per il solo anno 2023)	3.000
Indennità di trasferta intera Italia (giornaliero)	46,48
Indennità di trasferta 2/3 Italia (giornaliero)	30,99
Indennità di trasferta 1/3 Italia (giornaliero)	15,49
Indennità di trasferta intera estero (giornaliero)	77,47
Indennità di trasferta 2/3 estero (giornaliero)	51,65
Indennità di trasferta 1/3 estero (giornaliero)	25,82
Indennità di trasferimento Italia (tetto annuale**)	1.549,37
Indennità di trasferimento estero (tetto annuale**)	4.648,11
Piani di azionariato offerti ai dipendenti (tetto annuale)	2.065,83

*L'importo è aumentato a euro 8 nel caso in cui le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro siano rese in forma elettronica.

**Ove l'indennità, riferita allo stesso trasferimento, sia materialmente corrisposta in più periodi d'imposta il regime contributivo agevolato trova applicazione soltanto per il primo anno.

L'elencazione degli elementi da non considerare nella formazione dell'imponibile contributivo non si esaurisce qui. Infatti, sono tassativamente da escludere dalla base imponibile ai fini contributivi, a norma dell'art. 12, c. 4 L. 153/69 i seguenti altri elementi.

Esclusioni ex art. 12, c. 4 L. 153/69 (sostituisce art. 27 DPR 597/55 TU assegni familiari)

– Le somme corrisposte a titolo TFR;
– Le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, nonché quelle la cui erogazione trae origine dalla predetta cessazione, fatta salva l'imponibilità dell'indennità sostitutiva di preavviso
– I proventi e le indennità conseguite, a titolo di risarcimento danni (ad esempio, le indennità liquidate dal giudice a titolo di risarcimento danni in caso di reintegrazione nel posto di lavoro per licenziamento illegittimo).
– Le somme a carico di gestioni assistenziali e previdenziali obbligatorie per legge; le somme e le provvidenze erogate da casse, fondi e gestioni di previdenza complementare e quelle erogate dalle Casse edili, i proventi derivanti da polizze assicurative; i compensi erogati per conto di terzi non aventi attinenza con la prestazione lavorativa

– I contributi e le somme a carico del datore di lavoro, versate o accantonate, sotto qualsiasi forma, a finanziamento delle forme pensionistiche complementari e a casse, fondi, gestioni previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative previdenziali o assistenziali a favore del lavoratore e suoi familiari nel corso del rapporto o dopo la sua cessazione. I contributi e le somme predetti, diverse dalle quote di accantonamento al TFR, sono assoggettati al contributo di solidarietà del 10 per cento di cui all'art. 9 bis del dl 103/91 n. 166 e del D.Lgs. 124/93 e successive modificazioni e integrazioni, a carico del datore di lavoro e devoluto alle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori. Sono, invece, da assoggettare a contribuzione ordinaria nel regime obbligatorio di appartenenza le quote a carico del lavoratore destinati al finanziamento delle forme pensionistiche complementari e alle casse, fondi e gestioni predetti

– I trattamenti di famiglia quali ad esempio gli assegni per il nucleo familiare

– I redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di piani di stock option (esenti dal 25 giugno 2008) di cui all'art. 51 c.2 lett. g-bis. I commi 24 bis e 24 ter, art. 82, D.L. 112/08 hanno stabilito che i redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di stock option sono esclusi dalla base imponibile contributiva e che tale esclusione opera con riferimento alle azioni assegnate ai dipendenti a decorrere dalla data di entrata in vigore del DL 112 (25 giugno 2008).



Come illustrato dall'Inps con messaggio n. 25602 del 12/10/2010, ai fini dell'applicazione del regime esonerativo è necessario che i Piani con assegnazioni di azioni presentino le seguenti caratteristiche:

- il piano azionario non deve essere generalizzato. Il regime di esenzione contributiva non si applica ai piani rivolti alla generalità dei dipendenti, per i quali continua a trovare applicazione l'art. 51, comma 2, lett. g) del TUIR, ma soltanto a quelli riferiti a categorie di dipendenti o singoli dipendenti;
- l'attuazione del piano deve essere subordinata al verificarsi delle condizioni in esso previste quali la previsione di un periodo minimo decorso il quale i dipendenti maturano il diritto di ricevere le azioni (vesting period), la permanenza in servizio dei dipendenti alla scadenza del periodo di vesting, il raggiungimento di determinati risultati aziendali prefissati dal piano, previsione di un termine minimo per la cessione delle azioni assegnate.
- il piano deve prevedere esclusivamente l'assegnazione di titoli azionari.

Il regime di esenzione contributiva non si applica ai piani di incentivazione che prevedono la corresponsione in denaro del valore delle azioni. Detti emolumenti concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente e, pertanto, devono essere assoggettati a contribuzione previdenziale e assistenziale.

Il minimale retributivo

La retribuzione su cui calcolare i contributi previdenziali e assistenziali non può essere inferiore a quella minima imponibile di cui all'art. 1, c. 1 della L. 389/89, vale a dire **a quella stabilita da leggi, regolamenti, contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative su base nazionale ovvero da accordi collettivi o contratti individuali**, qualora ne derivi una retribuzione d'importo superiore a quello previsto dal contratto collettivo. La suddetta retribuzione minima **deve essere, tuttavia adeguata, se inferiore, ai minimi di retribuzione giornaliera** di cui all'art. 1 c. 2 del D.L. n. 402/81 convertito in L. 537/81, annualmente rivalutati in relazione all'aumento dell'indice medio del costo del vita calcolato dall'Istat. **I limiti minimi di retribuzione giornaliera sono soggetti**, a loro volta, ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 463/83 convertito in L. 638/83 come modificato dall'art. 1, c. 2, del D.L. n. 338 del 1989, convertito nella legge n. 389 del 1989, **all'adeguamento al 9,50% del trattamento minimo mensile di pensione a carico del FPLD al 1° gennaio di ciascun anno (vedi circ. INPS n. 11 del 1 febbraio 2023).**

I suddetti limiti minimi di retribuzione giornaliera per l'anno **2023**, già adeguati al 9,50% del Trattamento minimo mensile di pensione **al 1° gennaio 2023²** sono i seguenti:

SETTORE	OPERAIO	IMPIEGATO	DIRIGENTE
Industria	42,09 (1)	45,09 (1)	149,23
Amministrazioni dello Stato e altre P.A.	48,03 (1)	54,02	113,47
Artigianato	42,09 (1)	48,03 (1)	-
Agricoltura	48,00 (2)	62,97	119,41
Credito, assicurazioni e servizi	48,03 (1)	51,06 (1)	149,23
Commercio	42,09 (1)	42,09 (1)	149,23

(1) Da adeguare a euro 53,95 ai sensi dell'art. 7 della legge 11/11/1983, n. 638 e della legge 7/12/1989, n. 389.

² Fonte: circolare INPS 11 del 2023, allegato 1.

(2) Non soggetto all'adeguamento di cui all'art. 7, c. 1 della legge n. 638/1983, ai sensi del c. 5 dello stesso articolo. In materia di retribuzione minima da considerare per il calcolo dei contributi di previdenza ed assistenza sociale occorre dunque considerare il valore più alto che scaturisce dal confronto della retribuzione di cui all'art. 1, c. 1 della L. 389/89 e i suddetti minimali giornalieri.

Inosservanza del minimale

Non sussiste l'obbligo di osservare il minimale di retribuzione ai fini contributivi in caso di erogazione da parte del datore di lavoro di trattamenti integrativi di prestazioni mutualistiche (es. integrazione malattia, maternità ecc.) d'importo inferiore al limite minimo. In occasione delle operazioni di conguaglio di fine anno si rende opportuno controllare se per ciascun lavoratore è stata applicata la misura minima sulla quale il datore di lavoro deve pagare i contributi previdenziali.

Il minimale per i lavoratori di società cooperative (D.P.R. 602/70)

Al 31 dicembre 2006 si è concluso il percorso di graduale innalzamento della retribuzione imponibile ai fini contributivi, finalizzato al superamento del regime basato sulle retribuzioni convenzionali. Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2007, la retribuzione imponibile ai fini del versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, deve essere determinata secondo le norme previste per la generalità dei lavoratori (art. 6 D.L.vo 314/97 e art. 1 c. 1 D.L. 338/89 convertito in L. 389/89). Per i lavoratori di cooperative di cui al D.P.R. 602/70 il limite di retribuzione giornaliera è pari a euro **53,95**.

Cooperative sociali

L'art. 1, comma 787, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) aveva previsto, per il periodo 2007-2009, un sistema di graduale aumento della retribuzione imponibile ai fini contributivi per la categoria dei lavoratori soci di cooperative sociali finalizzato all'equiparazione della contribuzione previdenziale ed assistenziale dei predetti lavoratori a quella dei dipendenti da impresa (si veda in proposito anche la circolare INPS n. 56 del 9 marzo 2007). La norma in esame prevedeva che la retribuzione giornaliera imponibile dovesse essere, a partire dall'anno 2007, aumentata nella misura percentuale prestabilita per ciascun anno di riferimento. Il graduale aumento della retribuzione giornaliera imponibile ai fini contributivi per i lavoratori soci delle cooperative sociali e di altre cooperative per le quali sono stati adottati i decreti ministeriali ai sensi dell'art. 35 del DPR 797 si è concluso al 31/12/2009. Pertanto, a partire dall'1.1.2010 anche per i suddetti lavoratori soci delle cooperative hanno trovato applicazione per la determinazione della retribuzione imponibile ai fini contributivi le norme previste per la generalità dei lavoratori. **Per l'anno 2023 il minimale di retribuzione giornaliera è pari a euro 53,95. Detto importo costituisce il limite minimo di retribuzione giornaliera da assumere ai fini del versamento della contribuzione previdenziale (IVS) e assistenziale (assicurazioni minori).**

Elementi retributivi che incidono nella determinazione della retribuzione imponibile

Con il superamento del sistema di calcolo convenzionale, negli elementi retributivi utili alla determinazione della retribuzione imponibile ai fini contributivi devono essere considerati, oltre alla paga base, contingenza ed EDR tutti gli elementi retributivi previsti dalla contrattazione collettiva e individuale

Abolizione dei periodi di occupazione media mensile

Dall'1.1.2010, ha cessato di operare il criterio convenzionale di determinazione del periodo di occupazione. Pertanto come per la generalità dei lavoratori anche per i soci delle cooperative la retribuzione imponibile ai fini contributivi deve essere rapportata al N° di giornate di effettiva occupazione.

Il minimale orario per i rapporti di lavoro part time

Anche per i lavoratori part time trova applicazione l'art. 1 comma 1 della L. 389/89. La retribuzione così determinata deve essere raggugliata se inferiore a quella individuata dall'art. 1 c. 4 della L. 389/89 e confermata dall'art. 9 del D.Lgs. 61/2000. Dette norme stabiliscono come base per il calcolo dei contributi previdenziali per i lavoratori part time una apposita retribuzione minimale oraria.

Tale **minimale orario** si individua:

- moltiplicando il minimale giornaliero ex art. 7 della legge n. 638/1983 (per l'anno 2023, pari a € **53,95**) per il numero delle giornate di lavoro settimanale ad orario normale, in linea generale, pari a **6**, anche nei casi in cui l'orario di lavoro sia distribuito in 5 giorni, e
- dividendo il risultato per il numero delle ore di orario normale settimanale previsto dal Contratto Collettivo Nazionale di categoria per i lavoratori a tempo pieno.

(MINIMALE GIORNALIERO X N. 6 GG) / ORE SETTIMANALI CCNL

Considerato che per l'anno **2023** il limite minimo di retribuzione giornaliera è di euro **53,95** nell'ipotesi di orario normale di 40 ore settimanali, il procedimento di calcolo è il seguente:

$$(53,95 \times 6) / 40 = 7,49$$

Il minimale orario così ottenuto va messo a confronto con la **retribuzione oraria** che si ottiene dividendo la retribuzione del periodo di paga per il numero delle ore di lavoro retribuite nel periodo stesso.

Rispetto del minimo contrattuale

I datori di lavoro che hanno dichiarato all'Inps di applicare un determinato CCNL devono verificare alla fine dell'anno quali istituti contrattuali (ad esempio, permessi retribuiti, Festività del Patrono) devono essere **usufruiti o pagati** entro il 31 dicembre per evitare la contestazione del mancato rispetto del minimo contrattuale.

Retribuzioni convenzionali per i lavoratori italiani all'estero

Le retribuzioni convenzionali di cui all'art. 4, c. 1, del D.L. n. 317/1987, convertito con modificazioni in L. 398/1987 che devono essere prese a riferimento per il calcolo dei contributi dovuti per l'anno **2023** a favore dei lavoratori operanti all'estero in Paesi extracomunitari **non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale** sono state determinate con **D.M. del 28 febbraio 2023** in GU Serie Generale n. 66 del 18-03-2023. Le medesime retribuzioni convenzionali devono altresì essere considerate per il calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del TUIR.

Campo di applicazione

L'ambito territoriale di applicazione della legge n. 398/1987 è diverso da quello degli Stati membri dell'Unione Europea. Sono esclusi, inoltre, dall'ambito di applicazione della legge n. 398/1987 anche i Paesi aderenti all'accordo SEE che quindi risultano, per tale motivo, destinatari della normativa comunitaria.

Stati dell'Unione Europea

Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia (entrata nell'Unione Europea nel 2013), Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia, Ungheria.

La normativa comunitaria trova applicazione anche nei rapporti con la Svizzera.

Accordo SEE

Liechtenstein, la Norvegia, e l'Islanda. Questi Paesi sono destinatari della normativa comunitaria.

Accordo bilaterale tra l'Italia e la Repubblica di Turchia sulla previdenza sociale, ratificato con Legge dell' 11 marzo 2015, n. 35

Convenzioni di sicurezza sociale stipulate dall'Italia con Paesi extracomunitari

Argentina, Australia, Brasile, Canada e Quebec, Capo verde, Israele, Jersey e Isole del Canale (Guernsey, Alderney, Herm e Iethou), (ex) Jugoslavia (Bosnia-Erzegovina, Jugoslavia, Macedonia), Principato di Monaco, Tunisia, Uruguay, USA e Venezuela, Stato Città del Vaticano e Corea .

Il regime delle retribuzioni convenzionali previsto dalla legge n. 398/1987 si applica in via residuale anche per le assicurazioni non contemplate dalle convenzioni in materia di sicurezza sociale vigenti.

Retribuzioni convenzionali

Le retribuzioni convenzionali sono prese a riferimento per i lavoratori operanti nei Paesi extracomunitari non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale e, solo in via residuale per i lavoratori occupati in Paesi con i quali vigono accordi parziali, per le assicurazioni non contemplate dalle convenzioni.

Fasce di retribuzione

La retribuzione convenzionale imponibile è determinata sulla base del raffronto con la fascia di retribuzione nazionale corrispondente indicate nelle tabelle ministeriali. La fascia convenzionale da applicare si individua partendo dalla retribuzione effettiva annua (c.d. "retribuzione nazionale") da intendersi il trattamento previsto per il lavoratore dal contratto collettivo, "comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo tra le parti", con esclusione dell'indennità estero. L'importo così calcolato deve poi essere diviso per 12 e, raffrontando il risultato del calcolo con le tabelle del settore corrispondente, deve essere individuata la fascia retributiva da prendere a riferimento ai fini degli adempimenti contributivi.

Frazionabilità delle retribuzioni

I valori convenzionali possono essere ragguagliati a giornata solo in caso di assunzione, risoluzione del rapporto, trasferimento nel corso del mese; in tal caso l'imponibile mensile deve essere diviso **per 26 giornate** e, successivamente, si moltiplica il valore ottenuto per il numero dei giorni, domeniche escluse, comprese nella frazione di mese interessata. I valori contenuti nelle tabelle allegate sono espressi in Euro e, ai fini dell'individuazione delle retribuzioni imponibili da assoggettare a contribuzione, devono essere arrotondati all'unità di Euro. L'obbligo contributivo deve essere assolto secondo il sistema convenzionale anche per l'indennità sostitutiva del preavviso.

CASI PARTICOLARI: i chiarimenti dall'Inps (circolari n. 72/90 e 23/2009)

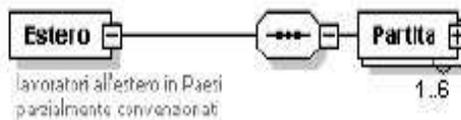
- **Indennità sostitutiva di preavviso** - L'obbligo contributivo deve esser assolto con il sistema convenzionale.
- **Variazioni retributive** - La retribuzione può subire delle variazioni nei seguenti due casi:
 - passaggio da una qualifica all'altra nel corso del mese;
 - mutamento nel corso del mese del trattamento economico individuale da contratto collettivo, nell'ambito della qualifica di "quadro", "dirigente" e "giornalista", o per passaggio di qualifica;

In questi due casi deve essere attribuita, con la stessa decorrenza della nuova qualifica o della variazione del trattamento economico individuale, la retribuzione convenzionale corrispondente al mutamento intervenuto.

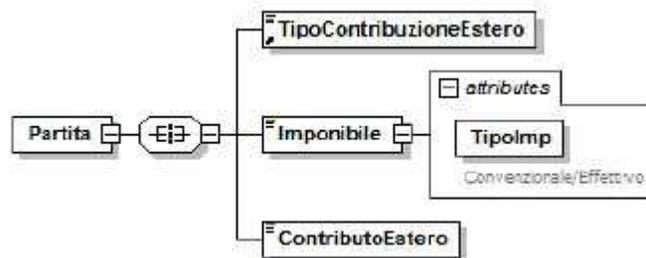
- **Compensi variabili (ad es. straordinario, premi ecc.) nel corso del mese** - Poiché tali compensi non sono stati inclusi all'inizio dell'anno nel calcolo dell'importo della retribuzione globale annuale da prendere a base ai fini dell'individuazione della fascia di retribuzione applicabile (come avviene, invece, per gli emolumenti ultramensili), occorrerà provvedere a rideterminare l'importo della stessa comprensivo delle predette voci retributive e di ridividere il valore così ottenuto per dodici mensilità. Se per effetto di tale ricalcolo si determinerà un valore retributivo mensile che comporta una modifica della fascia da prendere a riferimento nell'anno per il calcolo della contribuzione rispetto a quella adottata, si renderà necessario procedere ad una operazione di conguaglio, per i periodi pregressi a partire dal mese di gennaio dell'anno in corso, secondo le istruzioni che saranno fornite con la consueta circolare di fine anno.
- **Massimale contributivo** - Il limite del massimale contributivo annuo per i lavoratori assunti dall'1.1.1996 privi di anzianità contributiva al 31/12/1995 pari per l'anno **2023** a euro **113.520,00** si applica anche sulle retribuzioni convenzionali che eccedono il predetto limite.

Obblighi contributivi

Si rammenta che la contribuzione dovuta per i lavoratori italiani all'estero in Paesi non convenzionati deve essere denunciata con il nuovo flusso UNIMENS utilizzando l'elemento **<Estero>** di <DatiParticolari> di <DatiRetributivi> di <Denuncia Individuale>



In particolare occorrerà indicare nel sotto elemento <Partita>



In **<TipoContribuzioneEstero>** l'ulteriore tipo contribuzione (diverso dal principale) relativo ad ogni singola assicurazione. Ammette i seguenti valori:

- 04 DS
- 05 Mobilità
- 06 TFR
- 07 CUAF
- 08 Malattia
- 09 Maternità

nell'attributo <**Tipolmp**> di <Imponibile> :

- "C", se l'importo dell'imponibile è convenzionale oppure
- "E", se il suddetto imponibile è effettivo

nel campo <**Imponibile**> , l'imponibile sul quale è stato calcolato il contributo della singola assicurazione.

nel campo <**ContributoEstero**> l'importo della contribuzione dovuta

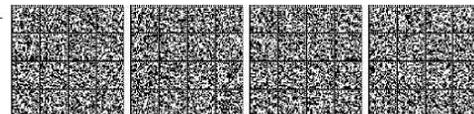
Obblighi fiscali

Le retribuzioni convenzionali determinate annualmente con DM rappresentano, in deroga alle disposizioni di cui ai commi da 1 a 8, anche la base imponibile ai fini fiscali per i redditi derivanti dai rapporti di lavoro prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

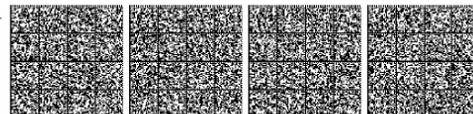
Tabella retribuzioni convenzionali 2023

TABELLA DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI 2023
OPERAI E IMPIEGATI - VALORI 2023

SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE	
			Da	Fino a		
Industria	Operai	I		2.243,39	2.243,39	
		II	2.243,40	2.375,11	2.375,11	
		III	2.375,12	2.506,82	2.506,82	
		IV	2.506,83	in poi	2.638,49	
	Impiegati	I			2.638,49	2.638,49
		II	2.638,50	3.135,58	3.135,58	
		III	3.135,59	3.632,72	3.632,72	
		IV	3.632,73	4.129,84	4.129,84	
		V	4.129,85	in poi	4.626,93	
Industria edile	Operai	Operai			2.243,40	
		Operai specializzati			2.466,73	
		Operai 4° livello			2.638,49	
	Impiegati	Impiegati d'ordine				2.638,49
		Impiegati di concetto				3.037,63
		Impiegati direttivi di VI livello				3.759,37
		Impiegati direttivi di VII livello				4.319,82
Autotrasporto e spedizione merci	Operai	I		2.243,39	2.243,39	
		II	2.243,40	2.375,11	2.375,11	
		III	2.375,12	2.506,82	2.506,82	
		IV	2.506,83	in poi	2.638,49	
	Impiegati	I			2.638,49	2.638,49
		II	2.638,50	3.135,61	3.135,61	
		III	3.135,62	3.632,72	3.632,72	
		IV	3.632,73	4.129,84	4.129,84	
		V	4.129,85	in poi	4.626,93	
Credito	Ex 1ª e 2ª area professionale				2.807,07	
	Terza area professionale	I livello			2.910,99	
		II livello			3.288,29	
		III livello			3.665,60	
		IV livello			3.968,13	
Assicurazioni	Ausiliari				2.605,90	
	Impiegati d'ordine				2.847,01	
	Impiegati di concetto				3.101,16	
	Vice capi ufficio				3.330,89	
	Capi ufficio				3.661,62	



Commercio - Terziario		Impiegati con funzioni direttive (I livello)			2.860,87
		Impiegati di concetto (II livello)			2.685,73
		Impiegati di concetto (III livello)			2.474,23
		Personale d'ordine (IV livello)			2.386,75
		Altro personale (V livello)			2.305,30
		Altro personale (VI livello)			1.720,41
Trasporto aereo		Impiegati con funzioni importanti determinate aree aziendali			3.986,63
		Impiegati con mansioni specifico contenuto profess. con limitata discrezionalità (funz. III categoria)			3.643,67
		Impiegati di concetto e operatori aeronautici (III livello)			3.416,40
		Impiegati e operai (IV e V livello contrattuale)			2.846,20
		Impiegati e operai (VI, VII, VIII e IX livello contrattuale)			2.734,61
Agricoltura		Impiegati con autonomia di concezione e potere di iniziativa (I categoria)			1.950,95
		Impiegati con solo potere di iniziativa (II categoria)			1.797,01
		Impiegati con specifiche funzioni (III categoria)			1.663,41
		Impiegati con funzioni d'ordine (IV categoria)			1.584,40
		Operai specializzati super			1.808,39
		Operai specializzati			1.733,44

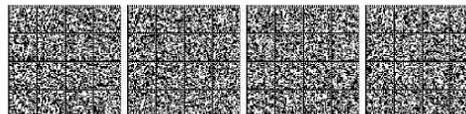


SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
			Da	Fino a	
Industria cinematografica		Figure professionali di massimo livello (VII livello)			4.943,79
		Figure professionali intermedie (VI livello A e B)			4.294,68
		Assistenti attività professionali e capi squadra (V livello)			3.715,38
		Maestranze qualificate (III e IV livello)			3.531,28
		Aiuti attività tecniche e professionali (II livello)			2.900,79
		Operai generici			2.672,69
		Generici cinematografici			2.545,63
Spettacolo		Impiegati direttivi			2.816,08
		Impiegati con funzioni direttive			2.529,32
		Impiegati di concetto			2.300,42
		Impiegati d'ordine			2.080,49
		Operai specializzati			2.242,59
		Operai			1.968,31
		Professori d'orchestra			2.672,69
		Artisti del coro			2.019,38
		Tersicorei			2.395,76
		Personale artistico e tecnico del teatro di posa, rivista e commedia musicale			1.992,50
Artigianato		Impiegati e operai specializzati			2.658,04
		Impiegati d'ordine e operai qualificati			2.275,99
		Operai			2.099,23



QUADRI VALORI 2023

SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
			Da	Fino a	
Industria		I		4.626,93	4.626,93
		II	4.626,94	5.506,28	5.506,28
		III	5.506,29	6.385,64	6.385,64
		IV	6.385,65	7.264,99	7.264,99
		V	7.265,00	8.144,37	8.144,37
		VI	8.144,38	in poi	9.023,64
Industria edile		I		4.626,93	4.626,93
		II	4.626,94	4.984,97	4.984,97
		III	4.984,98	5.342,98	5.342,98
		IV	5.342,99	5.701,02	5.701,02
		V	5.701,03	in poi	6.059,01
Autotrasporto e spedizione merci		I		4.626,93	4.626,93
		II	4.626,94	5.506,27	5.506,27
		III	5.506,28	6.385,62	6.385,62
		IV	6.385,63	7.264,96	7.264,96
		V	7.264,97	8.144,29	8.144,29
		VI	8.144,30	in poi	9.023,60
Credito		I livello			3.745,14
		II livello			3.982,61
		III livello			4.498,43
		IV livello			5.362,51
Agricoltura		Unica			3.350,54
Assicurazioni		I		3.832,70	3.832,70
		II	3.832,71	4.229,80	4.229,80
		III	4.229,81	in poi	4.626,92
Commercio - Terziario		I		2.782,68	2.782,68
		II	2.782,69	3.501,98	3.501,98
		III	3.501,99	in poi	4.221,23
Trasporto aereo		I		4.781,67	4.781,67
		II	4.781,68	5.521,75	5.521,75
		III	5.521,76	in poi	6.261,81



DIRIGENTI - VALORI 2023

SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
			Da	Fino a	
Industria		I		6.880,08	6.880,08
		II	6.880,09	8.146,73	8.146,73
		III	8.146,74	9.413,46	9.413,46
		IV	9.413,47	10.680,20	10.680,20
		V	10.680,22	11.946,93	11.946,93
		VI	11.946,94	13.213,27	13.213,27
		VII	13.213,28	14.480,02	14.480,02
		VIII	14.480,03	15.746,74	15.746,74
		IX	15.746,75	17.013,88	17.013,88
		X	17.013,89	in poi	18.280,52
Industria edile		I		6.880,08	6.880,08
		II	6.880,09	8.146,83	8.146,83
		III	8.146,84	9.413,53	9.413,53
		IV	9.413,54	10.680,25	10.680,25
		V	10.680,26	11.946,98	11.946,98
		VI	11.947,00	13.213,71	13.213,71
		VII	13.213,72	14.480,43	14.480,43
		VIII	14.480,44	15.747,16	15.747,16
		IX	15.747,18	17.013,88	17.013,88
		X	17.013,89	in poi	18.280,52
Autotrasporto e spedizione merci		I		6.880,08	6.880,08
		II	6.880,09	8.146,83	8.146,83
		III	8.146,84	9.413,53	9.413,53
		IV	9.413,54	10.680,25	10.680,25
		V	10.680,26	11.946,98	11.946,98
		VI	11.947,00	13.213,71	13.213,71
		VII	13.213,72	14.480,43	14.480,43
		VIII	14.480,44	15.747,16	15.747,16
		IX	15.747,18	17.013,88	17.013,88
		X	17.013,89	in poi	18.280,52
Credito		I		6.880,08	6.880,08
		II	6.880,09	8.226,29	8.226,29
		III	8.226,30	9.572,49	9.572,49
		IV	9.572,50	10.918,71	10.918,71
		V	10.918,72	12.264,90	12.264,90
		VI	12.264,91	13.611,11	13.611,11
		VII	13.611,12	in poi	14.957,31
Agricoltura		Unica			4.501,47

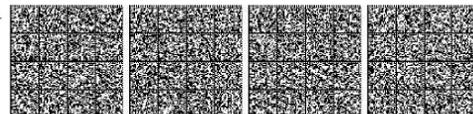


Assicurazioni	I		6.767,67	6.767,67
	II	6.767,68	8.755,44	8.755,44
	III	8.755,45	10.717,60	10.717,60
	IV	10.717,61	12.666,95	12.666,95
	V	12.666,96	in poi	14.616,30
Commercio - Terziario	I		6.432,89	6.432,89
	II	6.432,90	8.313,79	8.313,79
	III	8.313,80	10.162,12	10.162,12
	IV	10.162,14	in poi	12.010,45
Trasporto aereo	I		7.113,04	7.113,04
	II	7.113,06	9.917,01	9.917,01
	III	9.917,02	12.720,96	12.720,96
	IV	12.720,97	15.460,87	15.460,87
	V	15.460,88	in poi	18.072,69

GIORNALISTI - VALORI 2023

SETTORE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
		Da	Fino a	
Giornalismo	I		4.358,13	4.358,13
	II	4.358,14	5.902,05	5.902,05
	III	5.902,07	7.445,98	7.445,98
	IV	7.445,99	8.989,91	8.989,91
	V	8.989,92	in poi	10.533,85

23A01685



Il contributo Addizionale NASpl (ex ASpl)

La Legge di Riforma del Mercato del Lavoro, Legge 28 giugno 2012 n. 92, all'articolo 2, comma 28, aveva previsto, per i rapporti di lavoro subordinato non a tempo indeterminato, l'introduzione di un contributo addizionale, a carico del datore di lavoro, pari all'**1,40%** della retribuzione imponibile ai fini previdenziali.

Nel 2015 è intervenuto il legislatore con decreto legislativo 4 marzo 2015, n. 22 con il quale si è proceduto a un riordino della normativa in materia di ammortizzatori sociali in caso di disoccupazione involontaria. Nello specifico l'art. 1 del suddetto decreto ha introdotto la Nuova Assicurazione Sociale per l'Impiego (NASpl) che è andata a sostituire, per espressa previsione legislativa, le precedenti prestazioni di disoccupazione (ASpl e MiniASpl). È stata, inoltre, ampliata anche la platea dei beneficiari. Sono, infatti, destinatari della suddetta prestazione tutti i lavoratori con rapporto di lavoro subordinato che hanno perso involontariamente l'occupazione compresi gli apprendisti, i soci di cooperative, il personale artistico e i dipendenti a tempo determinato delle pubbliche amministrazioni.

Non possono, invece, accedere alla prestazione i dipendenti a tempo indeterminato della pubblica amministrazione, gli operai agricoli a tempo determinato e indeterminato, i lavoratori extracomunitari con permesso di soggiorno per lavori stagionali, i lavoratori che hanno maturato i requisiti per accedere al pensionamento (di vecchiaia o anticipato) e i lavoratori titolari di assegno ordinario di invalidità qualora non scelgano la NASpl.

Per il resto il D.Lgs. 22/2015 non ha introdotto nessun altro elemento di novità limitandosi ad affermare, all'art. 14 dello stesso, che alla NASpl si applicano, per quanto compatibili, le disposizioni in materia di ASpl.

Particolari problemi interpretativi erano sorti in merito alla possibilità di applicare il contributo addizionale ai rapporti instaurati con i lavoratori somministrati. Sul punto, in funzione chiarificatrice, è intervenuto l'interpello n. 15 del 17 aprile 2013, con cui la Direzione Generale per l'Attività Ispettiva del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha affermato che, anche nell'ambito della somministrazione a termine, è dovuto il contributo in questione, salvo che il lavoratore somministrato non rientri nelle eccezioni sopra indicate. Ciò in quanto, secondo il parere ministeriale, il versamento del contributo addizionale ASpl (ora NASpl) costituisce una "regola" per ogni tipologia contrattuale di lavoro subordinato non a tempo indeterminato. Infatti, chiarisce ulteriormente la Direzione, la terminologia adoperata dal Legislatore non si riferisce al contratto a termine ex D.Lgs. n. 368/2001 ma a qualsiasi tipologia di rapporto di lavoro subordinato rispetto alla quale è individuata la data di cessazione del rapporto stesso.

È possibile procedere al recupero del contributo addizionale dell'1,40% secondo i criteri fissati in materia dal comma 30 dell'art. 2 della Legge 92/2012 (come modificato dall'art. 1 comma 135 della legge 27 dicembre 2013, n. 147). La norma prevede, infatti, che il contributo dell'1,40% può essere recuperato, successivamente al decorso del periodo di prova, dai datori di lavoro, in caso di trasformazione del contratto a tempo indeterminato. La restituzione può avvenire anche qualora il datore di lavoro, entro sei mesi dalla scadenza del contratto a termine, riassuma il medesimo lavoratore a tempo indeterminato. In tale ultima ipotesi, la restituzione avviene detraendo dalle mensilità spettanti un numero di mensilità ragguagliato al periodo trascorso dalla cessazione del precedente rapporto di lavoro a termine. Come precisato al riguardo dal messaggio Inps n. 4152/2014, la restituzione piena, ricorre, pertanto, soltanto nei casi di trasformazione, entro la scadenza, del contratto da tempo determinato a indeterminato nonché nell'ipotesi di stabilizzazione intervenuta il mese successivo a quello di scadenza del contratto a termine. Nei casi di stabilizzazione successiva, invece, opera la contrazione prevista dallo stesso comma 30 dell'articolo 2.

ELEMENTI - EVENTI CHE POSSONO DETERMINARE OPERAZIONI DI CONGUAGLIO

Le operazioni di conguaglio contributivo possono riguardare:

- **Gli elementi variabili della retribuzione**, DM 7 ottobre 1993
- **Il massimale contributivo** ex art. 2, c. 18, L. 335/1995
- **Il contributo aggiuntivo IVS 1%**, ex art. 3 ter, L. 438/1992,
- **I contributi versati su FERIE non godute a seguito di fruizione delle stesse**
- **I contributi versati su ROL ed Ex Festività non godute a seguito di fruizione degli stessi**
- **I fringe benefit esenti** se non superiori a euro 258,23 (3.000 per il 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico) nel periodo d'imposta, ex art. 51, c. 3 Tuir, comprese le erogazioni liberali erogate "in natura" (*Agenzia Entrate circ. n. 59/E del 22/10/2008*)
- **Auto aziendali**
- **I prestiti ai dipendenti**
- **Le quote di TFR versate in eccedenza o in misura inferiore al Fondo di Tesoreria**
- **La rivalutazione annuale del TFR** versato al Fondo di Tesoreria e imposta sostitutiva
- **Le operazioni societarie straordinarie**

Gli elementi variabili della retribuzione

Per le aziende che elaborano gli stipendi del mese nel corso del mese stesso è concretamente impossibile includere quei fatti contabilmente rilevanti verificatisi nel mese di elaborazione.

Il Consiglio di amministrazione dell'Inps, con delibera n. 5 del 26 marzo 1993 (approvata con D.M. del 7 ottobre 1993), ha stabilito che, se nel corso del mese intervengono elementi o eventi che comportano una variazione della retribuzione imponibile (c.d. elementi "variabili"), i datori di lavoro possono tenere conto delle suddette variazioni in occasione degli adempimenti e del versamento dei contributi relativi al mese successivo a quello interessato dall'intervento di tali fattori.

Gli elementi/eventi che possono determinare una variazione, in aumento o in diminuzione, della retribuzione imponibile del mese sono, ad esempio:

- i compensi per lavoro straordinario;
- le indennità di trasferta o missione;
- l'indennità economica di malattia o maternità anticipate dal datore di lavoro per conto dell'Inps;
- le indennità riposi per allattamento;
- le giornate retribuite per donatori di sangue;
- la riduzione delle retribuzioni per infortuni sul lavoro indennizzabili dall'Inail;
- i permessi non retribuiti;
- le astensioni dal lavoro;
- le indennità per ferie non godute;
- i congedi matrimoniali;

- le integrazioni salariali (purché non a zero ore).

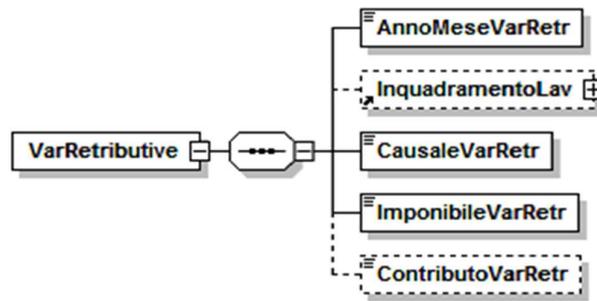
Agli eventi di cui sopra sono assimilabili i seguenti altri elementi:

- l'indennità di cassa;
- i prestiti ai dipendenti
- i congedi parentali in genere.
- i ratei di retribuzione del mese di dicembre pagati nel successivo mese di gennaio, per effetto di assunzione effettuata dopo la chiusura dell'elaborazione delle paghe di Dicembre, mese in cui è intervenuta l'assunzione stessa (vedi circ. INPS n 117 del 7/12/2005).

La dinamica degli elementi variabili ricorre per tutto l'anno ma, spiega l'Inps, assume rilevanza in occasione delle operazioni afferenti il mese di dicembre che sconfinano nell'anno di competenza successivo. Considerato che nell'ambito di ciascun anno solare deve essere rispettata la corrispondenza fra la retribuzione di competenza dell'anno stesso e quella soggetta a contribuzione si rende necessario per i datori di lavoro intervenire con un'opportune correzioni che ristabiliscano la corrispondenza tra la retribuzione di competenza dell'anno e quella soggetta a contribuzione. Tali correzioni devono essere eseguite nell'UNIEMENS mediante l'utilizzo dell'elemento <VarRetributive>.

Denuncia uniemens

Gli eventi o elementi che hanno determinato l'aumento o la diminuzione delle retribuzioni imponibili di competenza del **mese di dicembre 2023**, i cui adempimenti contributivi sono assolti **nel mese di gennaio 2024**, dovranno essere evidenziati nella denuncia retributiva e contributiva UNIEMENS di detto mese di **gennaio** utilizzando l'elemento <VarRetributive> di <DatiRetributivi> di <DenunciaIndividuale>.



Pertanto, in caso di elementi retributivi variabili di competenza del mese di dicembre che influiscono sull'imponibile del mese di gennaio dell'anno successivo (ad esempio gli straordinari di dicembre 2023 incrementano l'imponibile di gennaio 2024, l'indennità di malattia c/o INPS di dicembre 2023 decrementa l'imponibile di gennaio 2024) i datori di lavoro devono segnalare tale situazione facendo ricorso all'elemento <VarRetributive> che dovrà essere compilato con le seguenti modalità:

- nel campo <AnnoMeseVarRetr>: "AAAA-MM" ossia l'anno e il mese (dicembre) della denuncia originaria sulla quale deve agire la variabile retributiva;
- nel campo <CausaleVarRetr>: il codice "AUMIMP" (ex A000 e similari) per indicare l'aumento dell'imponibile della denuncia originaria (dicembre 2023) e la corrispondente diminuzione dell'imponibile del mese corrente (gennaio 2024) oppure il codice "DIMIMP" (ex D000 e similari) per indicare la diminuzione dell'imponibile della denuncia originaria (dicembre 2023) e il corrispondente aumento dell'imponibile del mese corrente (gennaio 2024);
- nel campo <ImponibileVarRetr>, va indicata la quota di retribuzione che può comportare l'aumento o la diminuzione dell'imponibile del mese di dicembre 2023. Il valore deve essere espresso in unità di euro.
- il campo <ContributoVarRetr>, in questa particolare ipotesi, non va compilato.

Questa particolare operazione consentirà all'Inps, a seconda dei casi di aumentare o ridurre la retribuzione del mese di gennaio 2024 dell'importo indicato e contestualmente di diminuire o incrementare quella del mese di dicembre 2023. I codici AUMIMP e DIMIMP non hanno valenza contributiva e servono unicamente a variare l'imponibile previdenziale del dipendente.

Si precisa, inoltre, che gli elementi variabili della retribuzione del mese di dicembre 2023 corrisposti nel mese di gennaio 2024:

- rimangono acquisiti nel 2024 per quanto riguarda la relativa contribuzione e l'eventuale incidenza sui massimali, aliquote, agevolazioni ecc.;
- sono da considerare di competenza del 2023 ai fini della contribuzione pensionabile.

Gli elementi variabili di dicembre corrisposti in gennaio oltre ad essere evidenziati nella denuncia UNIEMENS devono essere rappresentati:

- **nella CU 2024 e nella dichiarazione mod. 770/2024**

Le aziende possono comunicare gli importi in questione con i codici sopraindicati anche con la denuncia del mese di febbraio 2024.

ESEMPIO - Compenso per lavoro straordinario effettuato in dicembre 2023 pagato in gennaio 2024

Lavoratore con qualifica di impiegato industria a tempo pieno e indeterminato che nel mese di gennaio 2024 riceve la liquidazione di un compenso per lavoro straordinario effettuato nel precedente mese di dicembre 2023, pari ad € 180,00. L'imponibile contributivo di gennaio, normalmente di € 1.000,00, diviene pari a € 1.180,00. Nel flusso UNIEMENS di gennaio 2024, dovrà essere indicato:

- **nell'elemento <Imponibile>:1180 (1.000 + 180) e nel successivo campo <Contributo>: 464,33 (1180 x 39,35%)**

Nell'elemento <VarRetributive>:

- <AnnoMeseVarRetr>:2023-12
- <InquadramentoLav>: in assenza di variazioni rispetto alla denuncia origine questo elemento può essere omesso;
- <CausaleVarRetr>:AUMIMP
- <ImponibileVarRetr>:180
- <ContributoVarRetr>: nessuna informazione. Non è prevista la presenza di tale elemento

L'INPS imputerà l'importo a titolo di lavoro straordinario pari a **euro 180** che ha comportato l'aumento dell'imponibile del mese corrente di gennaio 2024 in aumento alla retribuzione imponibile del mese precedente (dicembre).

Compilazione Flusso UNIEMENS - mese di gennaio 2024

```

<PosContributiva>
  Composizione = CP
  .....
<DenunciaIndividuale>
  .....
<Qualifica1> 2 </Qualifica1>   = Impiegato
<Qualifica2> F </Qualifica2>   = Tempo pieno
<Qualifica3> I </Qualifica3>   = Tempo indeterminato
  .....
<DatiRetributivi>
  .....
<Imponibile> 1180 </Imponibile>
<Contributo> 464,33 </Contributo>
  .....
<VarRetributive>
<AnnoMeseVar>2023-12 </AnnoMeseVar>
<CausaleVarRetr> AUMIMP </ CausaleVarRetr >
<ImponibileVarRetr> 180 </ ImponibileVarRetr >
      </VarRetributive>
  .....
</DatiRetributivi>
</DenunciaIndividuale>
  .....
</DenunciaAziendale>
</PosContributiva>
  
```

ESEMPIO – pagamento in gennaio 2024 dei ratei di dicembre 2023 per assunzione dopo l’elaborazione delle paghe

Riflessi UNIEMENS riguardo al pagamento dei ratei di retribuzione del mese di dicembre 2023 nel successivo mese di gennaio 2024 (elementi variabili della retribuzione) per **assunzione avvenuta dopo l’elaborazione delle paghe**. Ai fini dell’imputazione della posizione retributiva del lavoratore l’elemento variabile rappresentato dai ratei di retribuzione del mese di dicembre deve essere considerato secondo il principio della competenza. Pertanto anche se sarà denunciato con la denuncia UniEmens di gennaio 2024, occorrerà utilizzare l’elemento “Variabili retributive” per l’attribuzione all’anno 2023.

Data assunzione lavoratore: 29/12/2023.
 Rateo di retribuzione mese di dicembre 2023: euro 150
 Retribuzione imponibile mese di gennaio 2024: 1450 euro (1.300 + 150 rateo mese di dicembre).

DENUNCIA UNIEMENS MESE DI GENNAIO 2024
 Nell’elemento <Imponibile> di <DatiRetributivi> va indicato l’importo di **1450** (1300 + 150)
 L’elemento <VarRetributive> va così compilato:

- nel campo <AnnoMeseVarRetr>**2023-12**;
- nel campo <CausaleVarRetr> il codice **AUMIMP** per indicare l’aumento della retribuzione imponibile di dicembre 2023;
- nel campo <ImponibileVarRetr>, il valore di euro **150**. L’informazione comporta l’incremento della retribuzione imponibile della denuncia di dicembre 2023 e il decremento dell’imponibile di gennaio 2024

Il massimale contributivo annuo

Perché il conguaglio

Occorre verificare se i contributi IVS sono stati versati, nell'anno **2023**, su quote di retribuzione eccedenti il massimale annuo di **€ 113.520,00**

L'articolo 2, comma 18 della Legge n. 335/1995 ha stabilito un massimale annuo per la base contributiva e pensionabile per:

- a) i lavoratori iscritti successivamente al 31.12.1995 a forme pensionistiche obbligatorie, privi di anzianità contributiva;
- b) per coloro che, in base al comma 23 dell'articolo 1, optano per il calcolo della pensione con il sistema contributivo.

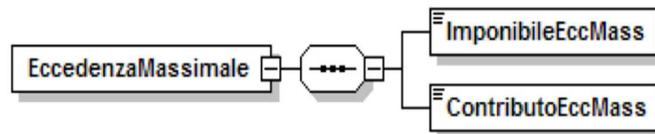
Il massimale in esame viene rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'Istat.

Per l'anno **2023** il massimale annuo della base contributiva è pari a euro **113.520,00** (circolare INPS n. 11 dell'1 febbraio 2023).

Il massimale, non rapportabile a mese, trova applicazione, ai fini del conteggio dei contributi, per la sola aliquota di contribuzione ai fini pensionistici (IVS), ivi compresa l'**aliquota IVS agg. dell'1%** di cui all'articolo 3-ter della Legge n. 438/1992. Il datore di lavoro deve sottoporre a tutte le contribuzioni, mese per mese, l'intera retribuzione sino al raggiungimento del massimale annuo (metodo del "contatore").

Nel mese in cui la retribuzione imponibile del lavoratore supera il massimale occorre effettuare due registrazioni nel flusso UniEmens:

- nell'elemento <Imponibile> di <DatiRetributivi> di <DenunciaIndividuale> va indicata la retribuzione erogata assoggettata a contributi nel limite del massimale mentre
- nell'elemento **<EccedenzaMassimale>** di <DatiParticolari> di <DatiRetributivi> di <DenunciaIndividuale> **va indicata la quota eccedente il massimale contributivo e le relative contribuzioni minori.**



Più precisamente in:

- **<ImponibileEccMass>** la quota di retribuzione imponibile che, a seguito del superamento del massimale contributivo annuo, non è più soggetta alla contribuzione IVS. Si rammenta che tale quota resta invece soggetta a contribuzione minore (ad esempio Naspì, FGTFr, Cuaf, Cig, Cigs, Mobilità, Mal, Mat). Il valore rappresenta un'informazione aggiuntiva e quindi non è un "di cui" di quanto indicato nel campo <Imponibile> di <DatiRetributivi>
- **<ContributoEccMass>** la quota dei contributi minori calcolata sull'imponibile di cui sopra. Trattasi di una informazione aggiuntiva rispetto a quanto indicato nel campo <Contributo> di <DatiRetributivi>.

Le regole per il massimale contributivo

- il massimale non può essere frazionato a mese;
- occorre far riferimento al massimale anche se l'anno risulta retribuito solo in parte;
- nel caso di rapporti di lavoro successivi nello stesso anno, le retribuzioni percepite in costanza dei precedenti rapporti **sono cumulabili** ai fini dell'applicazione del massimale. Di conseguenza, **il dipendente è tenuto ad esibire** ai datori di lavoro, successivi al primo, **idonea documentazione** rilasciata dal precedente datore di lavoro (CU o dichiarazione sostitutiva);
- nel caso di rapporti simultanei le retribuzioni relative ai due rapporti si cumulano agli effetti del massimale. Ciascun datore di lavoro, sulla base degli elementi che **il lavoratore è tenuto a fornire**, provvederà a sottoporre a contribuzione la retribuzione corrisposta mensilmente, sino a quando, tenuto conto del cumulo, sarà raggiunto il massimale. Nel corso del mese nel quale si verifica il superamento del tetto, la quota di retribuzione imponibile ai fini pensionistici sarà calcolata per i due rapporti di lavoro in misura proporzionalmente ridotta.;
- in presenza nell'anno di rapporti di lavoro subordinato e di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa le retribuzioni non si cumulano con i compensi da co.co.co.

Recupero dei versamenti in eccesso sul massimale contributivo – anni pregressi

In merito al conguaglio previdenziale, di particolare interesse è la circolare INPS n. 63 del 2019 che fornisce indicazioni in merito al versamento della contribuzione previdenziale per retribuzioni eccedenti il massimale annuo della base contributiva e pensionabile.

L'INPS, infatti, ricorda che la rilevazione del superamento di versamenti eccedenti il massimale non può avvenire nell'immediatezza della ricezione della denuncia Uniemens da parte dell'Istituto, in quanto non può escludersi che il lavoratore possa vantare contribuzione anteriore all'1/1/1996, non ancora registrata sulla posizione assicurativa.

Per tale motivo i datori di lavoro devono continuare ad acquisire le dichiarazioni dei lavoratori volte ad individuare il corretto regime previdenziale applicabile.

Inoltre, l'Istituto ricorda che il datore di lavoro è tenuto a dichiarare mensilmente nel flusso Uniemens il regime applicato a ciascun dipendente attraverso la compilazione dell'elemento <RegimePost95>, nel quale va apposto il valore "S" se il lavoratore è soggetto a regime contributivo o il valore "N" se l'ipotesi non ricorre.

Per quanto riguarda, invece, il recupero sul massimale della contribuzione eccedente non prescritta dovrà essere richiesto attraverso le seguenti modalità, indicate dall'Istituto nella circolare n. 63/2019:

- a. per i periodi antecedenti all'introduzione del sistema Uniemens, i datori di lavoro interessati dovranno inviare un'apposita richiesta di rimborso indicando per competenza annuale, per ogni singolo lavoratore (codice fiscale e dati anagrafici), la retribuzione eccedente il massimale e la relativa contribuzione versata a titolo IVS. I medesimi datori di lavoro dovranno inoltre trasmettere flussi di variazione Emens per la sistemazione delle posizioni individuali. Gli operatori di sede, ad istruttoria definita, dovranno acquisire con procedura manuale, in ambiente ex EAP, denunce DM10V di regolarizzazione per i relativi periodi, riportando nell'ex quadro D il codice L952 e il relativo importo. Le denunce Emens, trasmesse a tale titolo, intercettate dalle procedure automatizzate per il ricorrere del rischio di prescrizione, potranno essere sbloccate ove la richiesta di rimborso risulti presentata entro i richiamati termini di prescrizione decennale;
- b. per i periodi successivi all'introduzione del sistema Uniemens, i datori di lavoro, per il recupero della contribuzione IVS versata su retribuzioni eccedenti il massimale, dovranno utilizzare esclusivamente la procedura di regolarizzazione. Nel mese di riferimento dell'avvenuto superamento dovranno indicare nell'elemento <Imponibile> di <DatiRetributivi> l'imponibile entro il massimale e nell'elemento <Contributo> il nuovo contributo dovuto. Nell'elemento <EccedenzaMassimale> dovrà essere riportata la retribuzione eccedente il massimale, non soggetta alla contribuzione IVS. Tale retribuzione è aggiuntiva rispetto a quanto indicato nell'elemento <Imponibile> di <DatiRetributivi>.

Nell'elemento <ContributoEccMass> deve essere indicato l'importo della contribuzione minore dovuta. Detto importo è aggiuntivo rispetto a quanto indicato nell'elemento <Contributo> di <DatiRetributivi>.

Nel caso di ditte cessate o sospese o lavoratori non più in forza, i datori di lavoro dovranno inviare un flusso di regolarizzazione con periodo di riferimento dell'avvenuto superamento e con le modalità sopra illustrate.

Con il messaggio Inps n. 5062 del 2020, l'Istituto ha ricordato che sono stati avviati dei controlli sui flussi UniEmens nei quali è valorizzato il campo <EccedenzaMassimale>.

Gli operatori verificheranno le seguenti due circostanze:

- presenza di anzianità contributiva antecedente la data del 1° gennaio 1996,
- assenza di esercizio dell'opzione per il sistema contributivo ai sensi dell'articolo 1, comma 23, della legge n. 335/1995.

La Struttura territoriale procederà al recupero dei contributi non versati applicando l'aliquota IVS piena (comprensiva dell'aliquota aggiuntiva dell'1%, a carico del dipendente, di cui all'art. 3-ter del D.L. n. 384/1992; cfr., sul punto, anche la circolare n. 298/1992) all'imponibile esposto come <EccedenzaMassimale>. A tal fine, viene precisato che nel caso in cui

fossero presenti più datori di lavoro nel corso del medesimo anno, la diffida andrà indirizzata nei confronti del datore di lavoro presso cui si è effettivamente verificato il superamento del massimale erroneamente esposto come eccedenza secondo la competenza per matricola.

L'Inps, vista la necessità da parte dei datori di lavoro di ricostruire con i lavoratori i passaggi interni che hanno determinato l'esposizione degli imponibili come eccedenza massimale, ha ritenuto di accordare un termine di adempimento pari a 90 giorni decorrenti dalla data di notifica della diffida. In caso di contestazione l'azienda potrà far pervenire, entro il medesimo termine, le proprie controdeduzioni in risposta alla comunicazione di invio del modello di diffida.

Errata applicazione massimale contributivo: impianto sanzionatorio

La sanzione per l'errata applicazione del massimale contributivo, in caso di regolarizzazione spontanea comporta la sanzione dell'omissione contributiva, invece che quella dell'evasione.

Con il Messaggio n. 5062/2020 l'Istituto ha, infatti, confermato che: "In caso di regolarizzazione spontanea da parte del datore di lavoro, la fattispecie rimane riconducibile all'ipotesi di omissione contributiva: in tal senso, è in fase di rilascio una nuova funzionalità che consentirà, in sede di definizione dell'inadempienza nel Nuovo Recupero Crediti, di modificare opportunamente il regime sanzionatorio in caso di necessità."

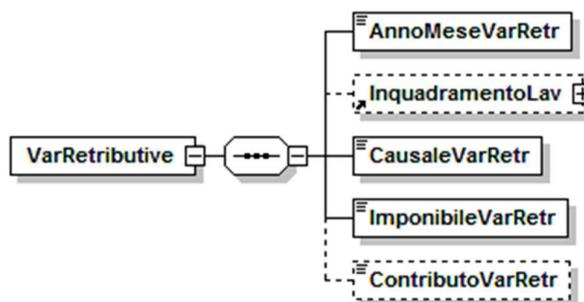
Si ricorda che, con la circolare n. 106 del 2017 l'Istituto aveva, invece, relegato la sanzione per omissione in luogo di quella per evasione, ai soli casi di regolarizzazione contributiva spontanea proposta entro 12 mesi dal termine originario di pagamento della contribuzione e versamento del dovuto entro 30 giorni dall'avvenuta regolarizzazione.

Non è ancora chiaro a quale regime sanzionatorio sono soggetti quei datori di lavoro che, durante la vigenza della Circolare n. 106/2017, hanno proposto regolarizzazioni per l'errata applicazione del massimale contributivo ed ai quali l'Istituto ha applicato la sanzione dell'evasione contributiva.

La regolarizzazione a conguaglio dell'inesatto assoggettamento dell'imponibile previdenziale

Qualora i datori di lavoro, per effetto di inesatta determinazione dell'imponibile nel corso dell'anno, abbiano versato una maggiore o minore quota di contributo IVS rispetto al massimale annuo possono, su qualunque denuncia dell'anno e non più soltanto in occasione del conguaglio di fine anno provvedere al recupero del maggior contributo oppure al versamento della minore contribuzione IVS.

Il conguaglio dovrà essere gestito utilizzando l'elemento <VarRetributive>



indicando:

- in <AnnoMeseVarRetr>l'anno e il mese della denuncia origine;
- in <CausaleVarRetr>:
 - il codice "DIMMAS" **se l'azienda ha versato contributi IVS, non dovuti**, su una quota di retribuzione imponibile superiore al massimale contributivo annuo. Ciò comporta la diminuzione dell'imponibile della denuncia origine;
 - il codice "AUMMAS **se l'azienda NON ha versato** la dovuta contribuzione IVS su una quota di retribuzione imponibile al disotto del massimale contributivo annuo

- in **<ImponibileVarRetr>**: il valore del maggiore o minore imponibile su cui è stata erroneamente versata una maggiore o minore contribuzione IVS
- in **<ContributoVarRetr>** il valore della maggiore o minore contribuzione IVS

Adempimenti contributivi sulle componenti variabili di dicembre 2023 assolti sulla denuncia del mese di gennaio 2024

Le componenti variabili della retribuzione di dicembre (ad es. straordinario) considerate ai fini degli adempimenti contributivi nel mese successivo di gennaio, qualora **sia già stato superato il tetto annuo dell'anno 2023** non si computano per il raggiungimento del **massimale annuo dell'anno precedente**. In tale ipotesi, ai fini del regime contributivo, gli elementi variabili sono considerati retribuzione del mese di gennaio **2024** con incidenza sul nuovo massimale annuo. Qualora, invece, **non sia stato superato il tetto** relativo all'anno precedente (2023), i suddetti elementi variabili del mese di dicembre, considerati nel mese di gennaio concorrono alla determinazione del tetto 2023 fino al limite previsto. I datori di lavoro certificheranno l'**imponibile 2023** tenendo conto della correzione operata, anche sulla nuova CU 2024 e sulla dichiarazione mod. 770/2024. Al contrario, in caso di superamento del massimale relativo all'anno 2023, la prestazione di lavoro straordinario effettuata nel mese di dicembre e corrisposta nel successivo mese di gennaio, sarà considerata di competenza dell'anno 2024.

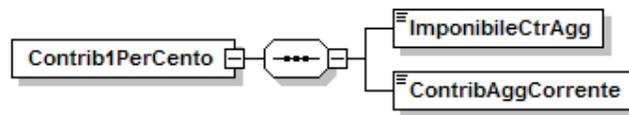
Lavoratori iscritti successivamente al 31/12/1995 che “riscattano” periodi contributivi antecedenti al 1°/1/1996.
 Si ritiene utile rammentare che con circolare n. 42 del 17 marzo 2009, l'Inps nel fornire chiarimenti in merito all'applicazione del massimale contributivo di cui all'art. 2, c. 18 L. n. 335/95 ha stabilito che tale massimale non trova applicazione nei confronti dei lavoratori che sebbene assunti successivamente al 31 dicembre 1995 abbiano acquisito, su domanda, anzianità contributiva precedente al 1° gennaio 1996 (contribuzione versata anteriormente al 1° gennaio 1996 presso qualsiasi gestione pensionistica obbligatoria). Per tali lavoratori la contribuzione deve essere calcolata e versata sull'intera retribuzione di riferimento senza applicazione del massimale contributivo. I lavoratori interessati devono dare immediata informazione al proprio datore di lavoro dell'avvenuta presentazione della domanda di riscatto o accredito figurativo alla sede competente Inps. Dal pagamento dell'onere contributivo (almeno una rata) i predetti lavoratori acquisiscono lo status di “vecchio iscritto” alla gestione pensionistica obbligatoria.

Il contributo aggiuntivo IVS 1%

Perché il conguaglio
 Occorre verificare se il contributo IVS 1% aggiuntivo è stato correttamente applicato sulle quote di retribuzione eccedenti la prima fascia di retribuzione pensionabile pari, per l'anno **2023 a € 52.190,00**

L'articolo 3-ter della Legge n. 438/1992, come già evidenziato nei punti precedenti, ha istituito, in favore dei regimi che prevedano aliquote contributive a carico dei lavoratori inferiori al 10 per cento, un contributo nella misura dell'1 per cento (**a carico del lavoratore**) eccedente il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile determinata ai fini dell'applicazione dell'articolo 21, comma 6 della Legge 11 marzo 1988, n. 67. Per l'**anno 2023**, il limite prima fascia di retribuzione pensionabile annua è pari ad **euro 52.190,00** che rapportato a 12 mesi e pari ad euro mensili **4.349,00** (circolare INPS n. 11 dell'1 febbraio 2023). Si precisa che ai fini del versamento del contributo aggiuntivo in trattazione deve essere osservato il **criterio della mensilizzazione**.

Di conseguenza, le aziende che hanno alle proprie dipendenze lavoratori per i quali, nel mese in cui si riferisce la denuncia superano la retribuzione imponibile di euro **4.349,00** versano sulla parte eccedente l'importo il contributo dell' 1% indicando a livello individuale nell'UNIEMENS, nell'elemento **<Contrib1PerCento>** di **<ContribuzioneAggiuntiva>** di **<DatiRetributivi>** di **<DenunciaIndividuale>**, la quota di retribuzione eccedente la prima fascia e la relativa contribuzione aggiuntiva.

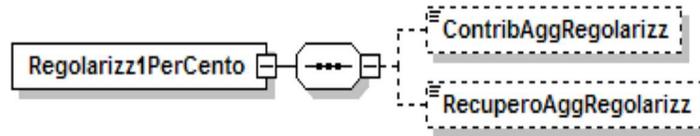


Il lavoratore che **viene assunto durante l'anno** è tenuto ad esibire l'apposita dichiarazione oppure il mod. CU rilasciato dal precedente datore di lavoro. Il sistema della mensilizzazione del limite della retribuzione può rendere necessario procedere

ad operazioni di conguaglio, a credito o a debito del lavoratore, degli importi dovuti a titolo di contributo aggiuntivo. Le operazioni possono essere effettuate, oltre che con la denuncia relativa al mese di dicembre 2023, anche con quella relativa al mese di gennaio o di febbraio 2024.

Il conguaglio del contributo aggiuntivo IVS 1% nell'UNIEMENS

La restituzione o il recupero del contributo aggiuntivo 1% IVS sulle quote di retribuzione eccedenti la prima fascia di retribuzione pensionabile dovrà avvenire nell'ambito dell'elemento **<Regolarizz1PerCento> di ContribuzioneAggiuntiva** di <DatiRetributivi> di <DenunciaIndividuale>.



Nei campi che compongono l'elemento <Regolarizz1PerCento> occorre indicare:

- in **<ContribAggRegolarizz>**, l'importo del contributo IVS 1% aggiuntivo trattenuto al dipendente e versato, in caso di conguaglio a debito (ex cod. M951; M952 per i Dirigenti già iscritti all'INPDAl al 31/12/2002; codici simili), da esporre con 2 cifre decimali e virgola esplicita;
- in **<RecuperoAggRegolarizz>**, l'importo del contributo IVS 1% aggiuntivo restituito al dipendente e recuperato, in caso di conguaglio a credito (ex cod. L951; L954 per i Dirigenti già iscritti all'Inpdai al 31/12/2002 e codici simili) da esporre con 2 cifre decimali e virgola esplicita

Elementi variabili della retribuzione

Ai fini delle operazioni di conguaglio contributivo di fine anno si ricorda che gli elementi variabili della retribuzione, ove gli adempimenti contributivi vengano assolti con la denuncia del mese di gennaio 2024, non incidono sulla determinazione del massimale 2023 di prima fascia di retribuzione annua pensionabile, pari a €. **52.190,00**. Ai fini dell'assoggettamento al regime contributivo (aliquote, massimali, agevolazioni ecc.), infatti, le componenti variabili sono considerate a tutti gli effetti retribuzione del mese di gennaio 2024. Si ricorda che i suddetti elementi variabili della retribuzione si considerano secondo il principio della competenza solo ai fini della loro imputazione nella posizione assicurativa del lavoratore.

Diversi rapporti di lavoro che si succedono nell'anno

Nel caso di diversi rapporti di lavoro che si succedono nell'anno, le retribuzioni percepite in costanza di ciascun rapporto si cumulano ai fini del superamento del massimale (prima fascia di retribuzione pensionabile). Il dipendente è tenuto ad esibire ai datori di lavoro, successivi al primo, l'idonea documentazione (apposita dichiarazione rilasciata dal precedente datore di lavoro oppure modello CU) relativa alle retribuzioni già percepite. I datori di lavoro dovranno provvedere al conguaglio a fine anno oppure nel mese nel quale viene risolto il rapporto di lavoro cumulando le precedenti retribuzioni nonché i contributi aggiuntivi trattenuti al lavoratore.

Rapporti di lavoro simultanei

Nel caso di rapporti di lavoro simultanei, il datore di lavoro che corrisponde la retribuzione più elevata, in base alla dichiarazione esibita dal lavoratore, è tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio a credito ovvero a debito del lavoratore stesso. Nel caso in cui nel mese di dicembre 2023 il rapporto di lavoro sia in essere con un solo datore di lavoro, sarà quest'ultimo a procedere all'eventuale conguaglio, sulla base dei dati retributivi risultanti dalle certificazioni rilasciate dal lavoratore interessato.

I Fringe benefit

Perché il conguaglio

Occorre verificare il superamento o meno del limite di € 258,23 (€3.000 nel 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico) entro cui i fringe benefit sono esenti da contribuzione ma superato il quale è dovuta la contribuzione sull'intero ammontare.

Il comma 3 dell'articolo 51 del Tuir (D.P.R. n. 917/1986) stabilisce che:

- non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore nel periodo d'imposta, ad euro 258,23 (3.000 per il 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, in virtù delle modifiche introdotte dall'articolo 40 del decreto-legge n.48 del 4 maggio 2023, convertito con modificazioni, nella legge n. 85/2023);
- se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito (circolare Inps n. 263 del 24.12.1997 e circolare del Ministero delle Finanze n. 326 del 23 dicembre 1997).

Di conseguenza, nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati risulti superiore al predetto limite, **l'azienda dovrà provvedere ad assoggettare a contribuzione il valore complessivo** e non solo la quota eccedente. Per la determinazione del predetto limite si dovrà tenere conto anche di quei beni o servizi ceduti da eventuali precedenti datori di lavoro.

L'Inps ha precisato che nel caso di superamento del limite di esenzione (euro 258,23 – 3.000 per il 2023, per i dipendenti con figli fiscalmente a carico) in sede di conguaglio con l'importo erogato dal precedente datore di lavoro dovrà essere applicato il seguente criterio:

- ai fini previdenziali: il datore di lavoro che ha effettuato il conguaglio corrisponderà i contributi solo sull'importo da lui stesso erogato;
- al lavoratore sarà trattenuta la quota a suo carico;
- ai fini fiscali: tutti gli importi considerati concorreranno a determinare il reddito fiscale del lavoratore.

Esempio

Supponiamo che il lavoratore abbia prestato l'attività, durante lo stesso anno, presso il datore di lavoro **n. 1** e presso il datore di lavoro **n. 2**. Il datore **n. 1** ha consegnato beni o messo a disposizione servizi per l'importo di euro 154,93. Il datore **n. 2** ha consegnato beni o messo a disposizione servizi per l'importo di euro 154,93.

Per le operazioni di conguaglio **il datore di lavoro n. 2** si atterrà alle seguenti modalità:

- 1) porterà in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia, l'importo dei fringe benefit corrisposti da entrambi i datori di lavoro, qualora, anche a seguito di cumulo con quanto erogato dal precedente datore di lavoro, l'importo risulti complessivamente superiore a euro 258,23 (3.000 per il 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico) nel periodo d'imposta e non sia stato assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno;
- 2) provvederà a trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota di contributo a carico dello stesso non trattenuto nel corso dell'anno;
- 3) provvederà a corrispondere i contributi sull'importo erogato escludendo quello del datore **n. 1**;
- 4) provvederà a determinare l'imponibile fiscale del lavoratore includendo l'intero importo dallo stesso percepito.

Per il periodo d'imposta 2023, l'articolo 40 del decreto-legge n.48 del 4 maggio 2023, convertito con modificazioni, nella legge n. 85/2023, ha esteso l'ambito soggettivo dei beneficiari ai soli dipendenti con figli fiscalmente a carico, in presenza delle condizioni di cui all'articolo 12 comma 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

I Prestiti ai dipendenti

Perché il conguaglio

Occorre rideterminare il reddito imponibile utilizzando il TUR (tasso ufficiale di riferimento) vigente al termine di ciascun anno: quindi alla data del 31.12.2023 se diverso da quello al 31.12.2022 applicato nei vari periodi dalla paga.

L'art 51 comma 4 lett. b) del Tuir stabilisce che

"in caso di concessione di prestiti si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto (N.d.R. da intendersi quale tasso ufficiale di riferimento) vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi"

Il TUR è fissato attualmente con Provvedimento della Banca Centrale Europea.
Al momento di chiusura della dispensa è pari al 4,50%.

Segnaliamo brevemente che, oltre sul calcolo del Fringe benefit, la modifica del TUR incide sulla misura delle sanzioni civili e sulla regolarizzazione rateale dei debiti contributivi/assicurativi (INPS ed INAIL).

Allo stato attuale, i nuovi tassi sono i seguenti:

- 10,50% interesse dovuto per le rateazioni dei debiti;
- 10% misura delle sanzioni civili.

Pertanto, il datore di lavoro che ha concesso un prestito al lavoratore DEVE DETERMINARE, ai sensi dell'art. 51, c. 4 lett. b) del Tuir, l'eventuale BASE IMPONIBILE pari al 50% dell'importo che risulta dalla seguente differenza:

interessi calcolati sul prestito in base al TUR in vigore alla fine di ogni anno	dedotto	importo degli interessi che il lavoratore deve corrispondere al datore di lavoro
---	----------------	---

Esempio 1 situazione PRE 2022

Prestito di 25000 euro, a tasso 0, erogato il 1° gennaio 2021
 TUR al 31/12/2021 = 0
 Fringe benefit = interessi calcolati con il TUR – Interessi da corrispondere al datore di lavoro = $(25000 \cdot 0) - 0 = 0$
 $0/2 = 0$

Esempio 2 situazione 2023

Prestito di 3750 euro, a tasso 0, erogato il 3 luglio 2023, restituito in un'unica rata il 31 dicembre 2023;
 TUR al 31/12/2022 = 4,50%
 Fringe benefit = interessi calcolati con il TUR – Interessi da corrispondere al datore di lavoro = $(3.750 \cdot 4,50\%) - 0$
 $168,75/2 = 84,37$

In caso di trattenute rateali, la C.M. 17.5.2000 n. **98/E** ha chiarito che:

- il momento di imputazione del fringe benefit, e di applicazione della eventuale ritenuta alla fonte, è quello del pagamento delle singole rate del prestito, come stabilite dal relativo piano di ammortamento;
- il sostituto d'imposta deve tenere conto del tasso vigente alla fine del periodo d'imposta precedente, salvo effettuare il conguaglio di fine anno tenendo conto del tasso vigente al termine del periodo d'imposta in corso.

Esempio 3 situazione 2023

- Quota capitale ammontare del prestito 3.500 euro
- Viene trattenuto con un piano di ammortamento in 6 rate, da gennaio 2023.
- Il tasso applicato dall'azienda al prestito è zero.
- Il TUR di dicembre 2022 è pari a 2,5%.
- Il TUR di dicembre 2023 è, fittiziamente, pari al 4,50%.

PERIODO PAGA	CAPITALE RESIDUO	RATA	INT. TUR DIC. 2022 (2,5%)	FRINGE MENSILE	INT. TUR DIC. 2023 (4,5%)	CONGUAGLIO FRINGE
gen-23	2.916,67 €	583,33 €	7,29 €	3,65 € = (7,29-0)/2	13,13 €	6,56 € = (13,13-0)/2
feb-23	2.333,33 €	583,33 €	6,08 €	3,04 €	10,94 €	5,47 €
mar-23	1.750,00 €	583,33 €	4,86 €	2,43 €	8,75 €	4,38 €
apr-23	1.166,67 €	583,33 €	3,65 €	1,82 €	6,56 €	3,28 €
mag-23	583,33 €	583,33 €	2,43 €	1,22 €	4,38 €	2,19 €
giu-23	83,33 €	583,33 €	1,22 €	0,61 €	2,19 €	1,09 €
TOTALI		3.500,00 €	25,52 €	12,76 €	45,94 €	22,97 €

CONGUAGLIO >	10,21 = 22,97 – 12,76
------------------------	------------------------------

All'inizio il fringe è calcolato utilizzando il TUR di dicembre 2022 (2,5%): in sede di conguaglio 2023 il fringe sarà ricalcolato in base all'ultimo TUR in vigore a dicembre 2023.

In questo caso, si avrà un aumento dell'importo del fringe benefit in sede di conguaglio perché a dicembre 2023 il TUR sarà più elevato di quello vigente a dicembre 2022.

Si ottiene, così, l'importo del **fringe benefit** da assoggettare ai contributi previdenziali e fiscali alla data del pagamento di ciascuna rata da parte del lavoratore.

Se il TUR applicato durante l'anno è diverso da quello dell'anno precedente, il datore di lavoro deve effettuare il conguaglio, previdenziale e fiscale, alla fine di ogni anno calcolando gli interessi sull'eventuale nuovo TUR.



In merito al fringe benefit dei prestiti ai dipendenti, le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate (con risoluzione n. 46/E del 28/05/2010) sui mutui concessi da terzi con contributo del datore di lavoro assumono rilevanza anche ai fini contributivi.

I piani di stock option

Perché il conguaglio

Per sistemare eventuali comportamenti aziendali che non hanno tenuto conto delle nuove disposizioni che prevedono l'esclusione dalla base imponibile dei Piani di stock option assegnati dal 25 giugno 2008 e quindi totalmente esenti da contribuzione

L'art. 82 commi 23 e 24 del D.L. 112/2008 è intervenuto a disciplinare ancora una volta il trattamento fiscale delle stock option (Piani azionari individuali) prevedendo la totale imponibilità fiscale della plusvalenza rappresentata dalla differenza tra il valore delle azioni all'atto dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente. Ma se sul piano fiscale i Piani di stock option sono ora integralmente imponibili per effetto della soppressione delle precedenti agevolazioni fiscali, sul piano invece contributivo usufruiscono della **completa esclusione dalla base imponibile**.

Regime previdenziale delle stock option

I commi 24 bis e 24 ter dell'art. 82 della legge 133/2008 di conversione del D.L. 112/08 hanno stabilito che i redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di stock option sono esclusi dalla base imponibile contributiva e che tale esclusione opera con riferimento alle azioni assegnate ai dipendenti a decorrere dalla data di entrata in vigore del D.L. 112/08. Di conseguenza, a decorrere dal 25 giugno 2008 i redditi da stock option (differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente) non sono soggetti a contributi.

Più tecnicamente, il comma 24-bis dell'articolo 82 ha integrato quanto già disposto dall'articolo 27 del D.P.R. 30 maggio 1955, n. 797, Testo unico delle norme concernenti gli assegni familiari. Al comma 4 del citato articolo 27, che individua le somme ed i redditi corrisposti ai lavoratori dipendenti che si considerano esclusi dalla base imponibile ai fini contributivi, sono stati ora aggiunti alla lettera g-bis) "i redditi da lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di piani di stock option", i quali, pertanto, non sono assoggettati a prelievo ai fini previdenziali.

L. 133/2008, art. 82 comma 24-bis.

“al comma 4 dell'articolo 27 del testo unico delle norme concernenti gli assegni familiari, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1955, n. 797, e successive modificazioni, è aggiunta, infine, la seguente lettera: «g-bis) i redditi da lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di piani di stock option»”.

L. 133/2008, art. 82 comma 24-ter.

“L'esclusione dalla base imponibile contributiva, disposta ai sensi della lettera g-bis) del comma 4 dell'articolo 27 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1955, n. 797, introdotta dal comma 24-bis del presente articolo, opera in relazione alle azioni assegnate ai dipendenti a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”.

Le operazioni societarie straordinarie

Perché il conguaglio

Occorre determinare la retribuzione complessivamente percepita dal lavoratore, in parte corrisposta dal precedente datore di lavoro, e procedere alle ordinarie operazioni di conguaglio contributivo.

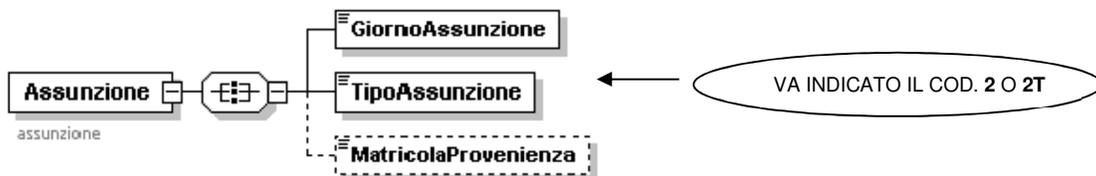
Nelle ipotesi di operazioni societarie comportanti il passaggio di lavoratori ai sensi dell'articolo 2112 cod. civ. e, quindi, senza soluzione di continuità e nei casi di cessione del rapporto di lavoro, **il datore di lavoro subentrante, tenuto al rilascio del mod. CU deve effettuare le operazioni di conguaglio dei contributi previdenziali** sulle retribuzioni complessivamente erogate nell'anno al lavoratore anche per la parte erogata dal precedente datore di lavoro incluse le erogazioni liberali e i fringe benefit.

Riflessi UNIEMENS – Passaggio lavoratori da una matricola all'altra

In caso di passaggio di lavoratori da una matricola all'altra anche per effetto di operazioni societarie intervenute in corso d'anno, **l'azienda subentrante** dovrà utilizzare gli appositi codici **<TipoAssunzione>** e **<TipoCessazione>** **<2>** e **<2T>** con indicazione della matricola di provenienza :

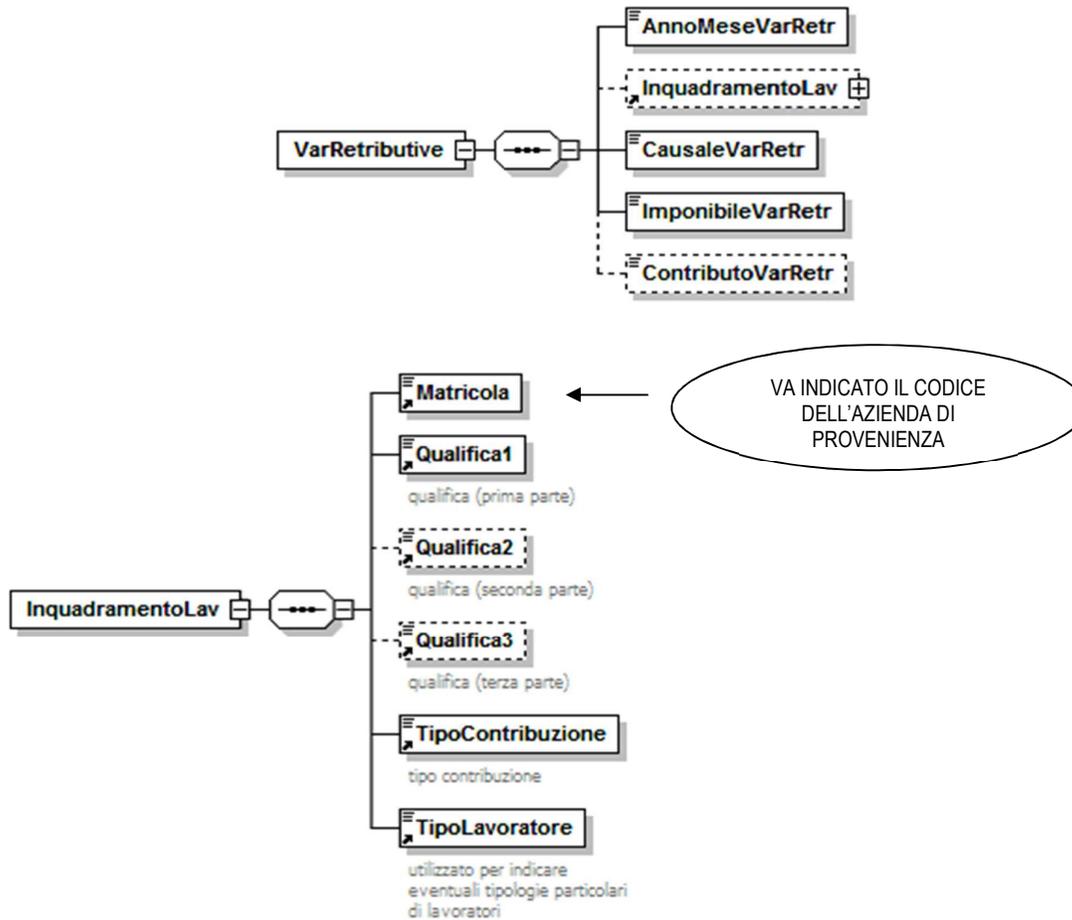
cod. 2 Variazioni aziendali che comportano la presa in carico del lavoratore su una diversa matricola, nell'ambito dello stesso soggetto giuridico:

cod. 2T Assunzione in carico di lavoratori a seguito di trasferimento d'azienda o di ramo di essa, a seguito di cessione individuale di contratto da parte di un'altra azienda ovvero di passaggio diretto nell'ambito di gruppo d'impresе che comportano, comunque, il cambio di soggetto giuridico.



Le variabili retributive

Il datore di lavoro subentrante potrà gestire correttamente le variabili retributive utilizzando l'elemento <VarRetributive><InquadramentoLav> valorizzando l'elemento <Matricola> con il codice dell'azienda di provenienza se diversa da quella corrente a seguito di operazioni societarie che abbiano comportato il passaggio del lavoratore dall'azienda cedente all'azienda cessionaria (ricevente) oppure in caso di cessione del contratto di lavoro



Le quote TFR versate al Fondo di Tesoreria

Perché il conguaglio

Occorre sistemare eventuali differenze a debito o a credito determinatesi in relazione alle quote di TFR mensilmente versate al Fondo di Tesoreria e alla regolarizzazione delle connesse misure compensative.

PREMESSA

Come è noto, il Fondo di Tesoreria, istituito presso l'Inps ai sensi dell'art. 1 c. 755 della L. Finanziaria 2007, è finanziato dalle aziende con oltre 49 dipendenti, attraverso un "contributo" pari alla **quota del TFR maturato** a decorrere dal 1.1.2007 e non destinato alle forme pensionistiche complementare. Il contributo TFR al Fondo di tesoreria è dovuto, in relazione alle diverse scelte effettuate dai lavoratori.

Lavoratori assunti al 31.12. 2006

- che hanno manifestato esplicitamente la propria volontà di mantenere il TFR secondo le regole dell'art. 2120 codice civile. L'importo dovuto riguarda:
 - le quote maturate nell'anno (da gennaio a dicembre);
 - la rivalutazione delle quote TFR riferite ai mesi da gennaio 2007 fino al mese antecedente la consegna del mod. TFR1, applicando il coefficiente di rivalutazione del TFR al 31.12.2006 (2,747031%) rapportato al periodo stesso ossia ai mesi compresi tra il 1° gennaio 2007 e la data di versamento.

Lavoratori assunti dall'1.1.2007

- che hanno manifestato esplicitamente di aderire a un Fondo pensioni. L'importo dovuto si riferisce alle quote di TFR dei mesi compresi tra la data di assunzione e il mese precedente quello di scelta;
- che hanno manifestato la scelta tacita (silenzio assenso) di aderire a un Fondo pensioni. L'importo dovuto si riferisce alle quote di TFR relativo ai mesi compresi tra la data di assunzione e il mese di scadenza del semestre;
- che hanno manifestato esplicitamente la propria volontà di mantenere il TFR secondo le regole dell'art. 2120 codice civile. L'importo dovuto riguarda:
 - le quote maturate nell'anno a decorrere dalla data di assunzione;
 - la rivalutazione delle quote TFR riferite ai mesi dalla data di assunzione fino al mese antecedente la consegna del mod. TFR2, applicando il coefficiente di rivalutazione del TFR al 31 dicembre dell'anno precedente, rapportato al periodo stesso ossia ai giorni compresi tra la data di assunzione e la data di effettivo versamento.

La circolare INPS n. 70 del 3/4/2007 ha chiarito che il versamento delle quote di TFR va effettuato mensilmente salvo conguaglio a fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro.

Modello TFR2

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 91 del 19 aprile 2018 è stato pubblicato il Decreto del 22 marzo 2018 che modifica il modulo TFR2 che serve ai lavoratori dipendenti assunti dopo il 31 dicembre 2006 a scegliere la destinazione del trattamento di fine rapporto.

I lavoratori potranno, adesso, scegliere di destinare soltanto una percentuale minima del TFR a fondi di previdenza complementare.

Nel secondo punto della sezione due troviamo la seguente formulazione:

“che il proprio trattamento di fine rapporto venga conferito integralmente o nella seguente misura in conformità alle previsioni delle fonti istitutive: ... %, a decorrere dalla data della presente, alla seguente forma pensionistica complementare alla quale il sottoscritto ha aderito in data/./....., fermo restando che la quota residua di TFR continuerà ad essere regolata secondo le previsioni dell'art. 2120 del codice civile. Allega copia del modulo di adesione”.

Di seguito il nuovo modello.

TFR 2

SCELTA PER LA DESTINAZIONE DEL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO
(articolo 8, comma 7, decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252)

MODULO PER I LAVORATORI ASSUNTI DOPO IL 31 DICEMBRE 2006

Il/La sottoscritto/a
nato/a a.....il....., codice fiscale
dipendente del.....

In caso di mancata compilazione e consegna del presente modulo entro sei mesi dalla data di assunzione, il trattamento di fine rapporto che matura dal mese successivo alla scadenza di tale termine, verrà destinato integralmente alla forma pensionistica complementare individuata ai sensi dell'articolo 8, comma 7, lettera b) del decreto legislativo n. 252/2005.

Compilare solo la sezione a cui il lavoratore appartiene

SEZIONE 1

Per i lavoratori iscritti alla previdenza obbligatoria in data successiva al 28 aprile 1993
con la presente, in attuazione di quanto previsto dall'art. 8, comma 7, del decreto legislativo n. 252/2005

DISPONE

- che il proprio trattamento di fine rapporto non venga destinato ad una forma pensionistica complementare e continui dunque ad essere regolato secondo le previsioni dell'articolo 2120 del codice civile; (1)
- che il proprio trattamento di fine rapporto venga conferito integralmente o nella seguente misura in conformità alle previsioni delle fonti istitutive: %, a decorrere dalla data della presente, alla seguente forma pensionistica complementare alla quale il sottoscritto ha aderito in data/...../....., fermo restando che la quota residua di TFR continuerà ad essere regolata secondo le previsioni dell'art. 2120 del codice civile. (2)

Allega: copia del modulo di adesione

SEZIONE 2

Per i lavoratori, iscritti alla previdenza obbligatoria in data antecedente al 29 aprile 1993, ai quali si applichino accordi o contratti collettivi che prevedano il conferimento del trattamento di fine rapporto ad una forma pensionistica complementare
con la presente, in attuazione di quanto previsto dall'art. 8, comma 7, del decreto legislativo n. 252/2005

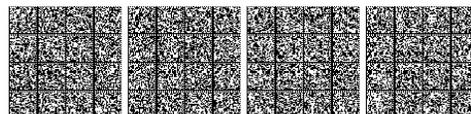
DISPONE

- che il proprio trattamento di fine rapporto non venga destinato ad una forma pensionistica complementare e continui dunque ad essere regolato secondo le previsioni dell'articolo 2120 del codice civile;(1)
- che il proprio trattamento di fine rapporto venga conferito nella misura del% prevista dai vigenti accordi o contratti collettivi, a decorrere dalla data della presente, alla seguente forma pensionistica complementare alla quale il sottoscritto ha aderito in data/...../....., fermo restando che la quota residua di TFR continuerà ad essere regolata secondo le previsioni dell'articolo 2120 del codice civile; (2)

Allega: copia del modulo di adesione

- che il proprio trattamento di fine rapporto venga integralmente conferito, a decorrere dalla data della presente, alla seguente forma pensionistica complementare alla quale il sottoscritto ha aderito in data/...../.....

Allega: copia del modulo di adesione



SEZIONE 3

Per i lavoratori, iscritti alla previdenza obbligatoria in data antecedente al 29 aprile 1993, ai quali non si applichino accordi o contratti collettivi che prevedano il conferimento del trattamento di fine rapporto ad una forma pensionistica complementare

con la presente, in attuazione di quanto previsto dall'art. 8, comma 7, del decreto legislativo n. 252/2005.

DISPONE

- che il proprio trattamento di fine rapporto non venga destinato ad una forma pensionistica complementare e continui dunque ad essere regolato secondo le previsioni dell'articolo 2120 del codice civile; (1)
- che il proprio trattamento di fine rapporto venga conferito nella misura del% (3) a decorrere dalla data della presente, alla seguente forma pensionistica complementare alla quale il sottoscritto ha aderito in data/...../....., fermo restando che la quota residua di TFR continuerà ad essere regolata secondo le previsioni dell'articolo 2120 del codice civile; (2)

Allega: copia del modulo di adesione

- che il proprio trattamento di fine rapporto venga integralmente conferito, a decorrere dalla data della presente, alla seguente forma pensionistica complementare alla quale il sottoscritto ha aderito in data/..../.....

Allega: copia del modulo di adesione

(1) Per i lavoratori occupati presso datori di lavoro che abbiano alle proprie dipendenze almeno 50 addetti, il TFR viene versato al Fondo istituito presso la Tesoreria dello Stato e gestito dall'INPS, che assicura le stesse prestazioni previste dall'articolo 2120 codice civile.
 (2) Per i lavoratori occupati presso datori di lavoro che abbiano alle proprie dipendenze almeno 50 addetti, il TFR residuo viene versato al Fondo istituito presso la Tesoreria dello Stato e gestito dall'INPS che assicura le stesse prestazioni previste dall'articolo 2120 codice civile.
 (3) Tale misura non può essere inferiore al 50%.

Data _____

_____ (firma leggibile)

Una copia del presente modulo e' controfirmata dal datore di lavoro e rilasciata al lavoratore per ricevuta

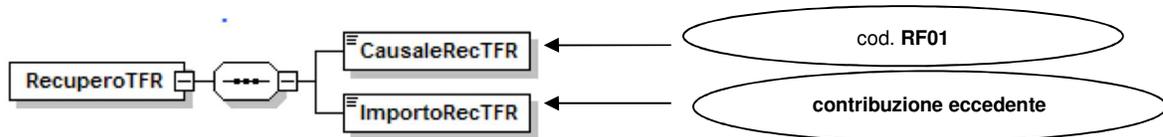
Operazioni di conguaglio contributivo delle Quote TFR

In occasione delle operazioni di conguaglio contributivo di fine anno, le aziende devono provvedere alla sistemazione delle differenze a debito o a credito eventualmente determinatesi in relazione alle somme mensilmente versate al Fondo di Tesoreria e alla regolarizzazione delle connesse misure compensative. Tale regolarizzazione avviene nell'ambito della sezione dell'UNIEMENS <DenunciaAziendale> e specificatamente nell'elemento <RecuperoTFR>.

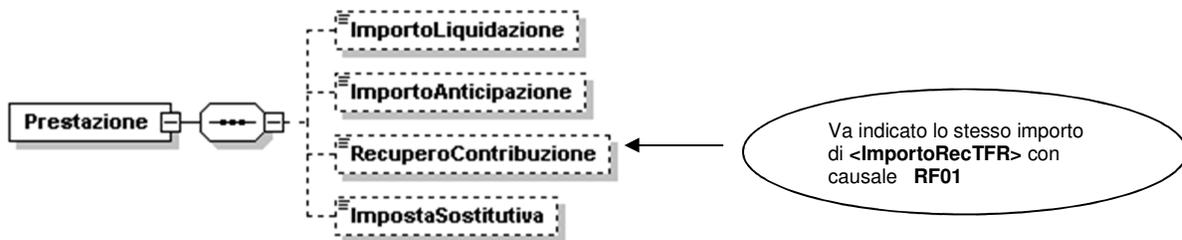
Regolarizzazione delle somme versate in eccedenza al Fondo di Tesoreria

I datori di lavoro che, per effetto di inesatta determinazione delle quote TFR complessivamente trasferite, hanno versato a tesoreria somme in eccedenza rispetto all'importo dovuto, possono provvedere al relativo recupero.

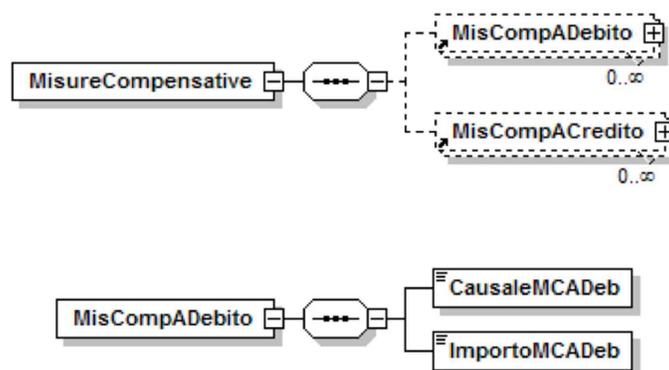
Per il recupero di tali somme i datori di lavoro dovranno utilizzare la denuncia UNIEMENS attenendosi alle seguenti modalità



- nel campo <CausaleRecTFR> di <RecuperoTFR> di <AziendaTFR> di <DenunciaAziendale> va indicato il codice "RF01", avente il significato di recupero della contribuzione versata in eccedenza al fondo di tesoreria;
- nel campo <ImportoRecTFR> va indicato l'importo relativo al recupero della contribuzione eccedente versata a Tesoreria. Il valore va espresso con 2 cifre decimali.
- nel campo <RecuperoContribuzione> di <Prestazione> di <MeseTesoreria> di <MeseTFR> di <GestioneTFR> di <DenunciaIndividuale> va indicato lo stesso importo di cui all'elemento precedente (<ImportoRecTFR>) recuperato con il codice RF01. **Tale informazione non ha valenza contributiva** ma è utile semplicemente all'aggiornamento della posizione individuale del dipendente per quanto concerne il TFR versato a Tesoreria. Il valore va espresso con 2 cifre decimali.



Contestualmente, i datori di lavoro dovranno restituire le quote delle misure compensative già usufruite sulla contribuzione TFR precedentemente versata in eccedenza al Fondo di Tesoreria. A tale fine utilizzeranno l'elemento <MisCompADebito> di <MisureCompensative> di <MeseTFR> di <GestioneTFR> di <DenunciaIndividuale>.



Più precisamente, i datori di lavoro dovranno indicare:

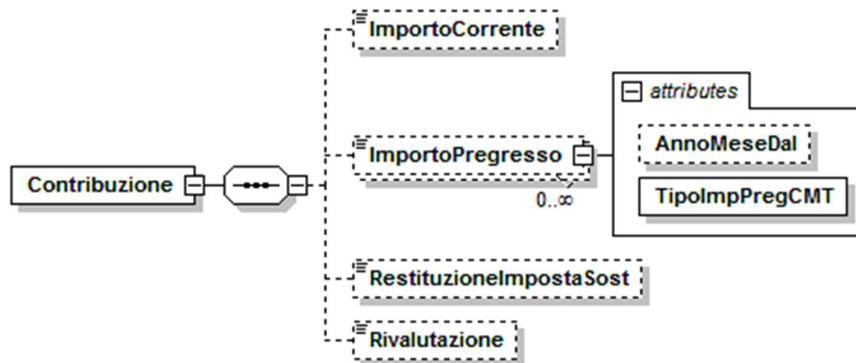
- nel campo **<CausaleMCADeb>**:
 - il codice **M120** Restituzione quote di misure compensative (0,20% o 0,40% Fondo di garanzia) conguagliate in misura superiore al dovuto - Fondo Tesoreria – (Circ. INPS n. 136/2007) (codici ex quadro D TF02-TF12);
 - il **cod. 123** Restituzione quote delle ulteriori misure compensative (sui contributi art. 24 legge 88/89) conguagliate in misura superiore al dovuto - Fondo Tesoreria -(Msg. n. 5859/2008) (codici ex quadro D TF14-TF16)
- nel campo **<ImportoMCADeb>** va indicato l'importo delle misure compensative a debito che il datore di lavoro è tenuto a restituire per aver recuperato quote di TFR versate in eccedenza per la causale di cui sopra. Il valore va espresso con 2 cifre decimali.

Regolarizzazione delle somme versate in misura inferiore al Fondo di Tesoreria

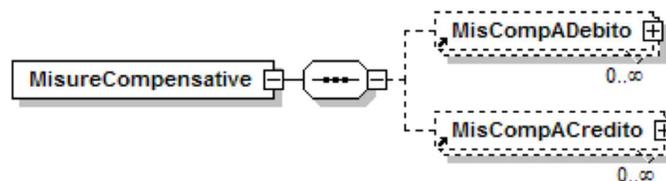
Le aziende che hanno complessivamente versato al Fondo di tesoreria quote di TFR in misura inferiore al dovuto dovranno provvedere alla relativa regolarizzazione, recuperando anche le connesse misure compensative. Tale regolarizzazione avviene nell'ambito della sezione dell'UNIEMENS <DenunciaIndividuale> e specificatamente nell'elemento **<Contribuzione>** di <MeseTesoreria> di <MeseTFR> di <GestioneTFR>

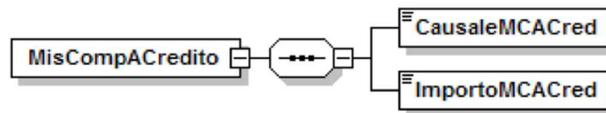
A tale fine i datori di lavoro dovranno utilizzare la denuncia UNIEMENS attenendosi alle seguenti modalità:

- nell'elemento **<ImportoProgresso>** di <Contribuzione> di <MeseTesoreria> di <MeseTFR> di <GestioneTFR> di <DenunciaIndividuale> va indicato l'importo del versamento della contribuzione TFR dovuta a Tesoreria a titolo di regolarizzazione. Il valore va espresso con 2 cifre decimali;
- nel campo **<AnnoMeseDal>** attributo dell'elemento <ImportoProgresso>, l'anno e il mese di decorrenza del versamento al fondo di tesoreria cui si riferisce l'importo di TFR versato a regolarizzazione;
- nel campo **<TipImpPregCMT>**, attributo dell'elemento <ImportoProgresso>, il codice **CF02**.



Contestualmente al versamento delle quote di contribuzione TFR a Tesoreria a titolo di regolarizzazione, i datori di lavoro possono recuperare la quota delle misure compensative sulla contribuzione stessa. A tal fine utilizzeranno l'elemento **<MisCompACredito>** di **<MisureCompensative>** di <MeseTFR> di <GestioneTFR> di <DenunciaIndividuale>.





Più precisamente, i datori di lavoro indicheranno:

- nel campo **<CausaleMCACred>** i codici in relazione alle quote regolarizzate :

-	TF12 - Recupero arretrati contributo ex art. 2, L.297/82 (0,20%- 0,40% Dirigenti Industria) - conferimenti a Fondo tesoreria
-	TF16 - Recupero arretrati contributo ex art. 8, D.L. 203/2005 (per l'anno 2022 0,28%) – conferimenti a Fondo tesoreria

- nel campo **<ImportoMCACred>** va indicato l'importo delle misure compensative a credito che il datore di lavoro ha conguagliato sulle quote di TFR versate a regolarizzazione a Tesoreria. Il valore va espresso con 2 cifre decimali.

Aziende costituitesi nel 2023

Per le aziende che iniziano l'attività dopo il 31 dicembre **2023**, gli obblighi nei riguardi del Fondo di tesoreria scattano se alla fine dell'anno solare (1° gennaio - 31 dicembre) la media dei dipendenti occupati raggiunge il limite dei 50 addetti.

Per ciascun lavoratore si moltiplicano i mesi (o frazioni) di attività:

- per **26**, oppure per n. giornate proporzionalmente ridotte (per i rapporti di durata inferiore al mese)
- si divide la sommatoria di tutte le giornate per **312**

Il numero delle giornate che fa scattare l'obbligo contributivo deve essere pari a 15.600 (50x26x12)

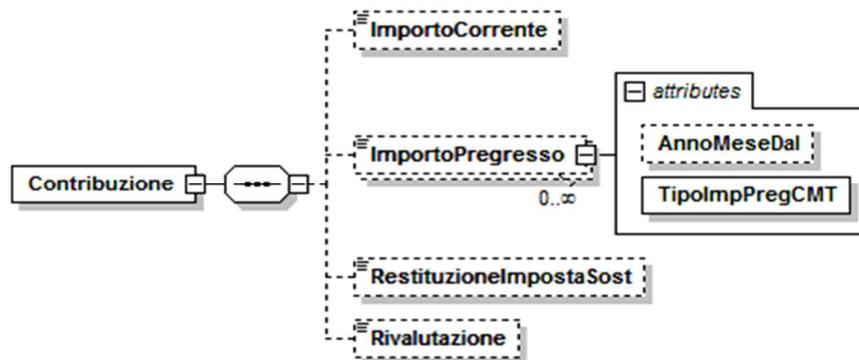
I datori di lavoro sono tenuti al versamento delle quote dovute anche per i mesi pregressi, a partire da quello di inizio attività. A tale proposito le aziende interessate devono effettuare il versamento di quanto dovuto in sede di conguaglio di fine anno, maggiorando l'importo da versare del tasso di rivalutazione calcolato fino alla data di effettivo versamento.

Le aziende che al **31.12.2023** hanno raggiunto il limite dei 50 addetti, devono trasmettere l'apposita dichiarazione entro il termine del 1° aprile **2024**.

Modalità operative

Per il versamento delle quote da destinare al Fondo di Tesoreria, i datori di lavoro devono osservare le seguenti modalità:

- determineranno l'importo delle somme dovute relativamente ai periodi pregressi, dal mese di inizio attività al periodo di paga antecedente quello di versamento e indicheranno nell'UniEmens:
 - nel campo **<ImportoPregresso>** di **<Contribuzione>** di **<MeseTesoreria>** di **<MeseTFR>** di **<GestioneTFR>** di **<DenunciaIndividuale>** l'importo del versamento del contributo TFR riferito a periodi pregressi
 - nell'attributo **"AnnoMeseDal"** l'anno e il mese di decorrenza al Fondo di Tesoreria cui si riferisce l'importo pregresso;
 - nell'attributo **"TipolmpPregCMT"** il codice **CF02** – Versamento arretrati quote TFR L. 296/2006



Determineranno la maggiorazione del **1,50%** rapportata al periodo intercorrente tra il mese di inizio attività e quello di versamento, e indicheranno nell'elemento **<VersTFR>** della sezione **<DenunciaAziendale>** :

- in **<CausaleVersTFR>** il codice **CF11** "importo della maggiorazione dovuta per i periodi pregressi" e
- in **<ImportoVersTFR>** l'importo del versamento.

I datori di lavoro potranno altresì recuperare le misure compensative connesse alle quote versate al Fondo di Tesoreria. A tal fine gli stessi, dopo averne determinato l'importo, provvederanno a indicare nelle elemento **<MisCompACredito>** di **<MisureCompensative>** di **<MeseTFR>** di **<GestioneTFR>** di **<DenunciaIndividuale>** le seguenti informazioni

- in **<CausaleMCACred>** i codici "TF12" (recupero arr. Ctr, TFR legge n. 297/1982 Fondo Tesoreria) e "TF16" (recupero arr. contr. D.L. n. 203/2005 Fondo tesoreria);
- in **<ImportoMCACred>** l'importo da recuperare.

La rivalutazione del TFR al Fondo Tesoreria e l'imposta sostitutiva

Le aziende sono tenute alla rivalutazione, con esclusione delle quote maturate nell'anno, anche delle quote di TFR versate al Fondo di tesoreria, secondo le regole di cui all'art. 2120 del codice civile.³

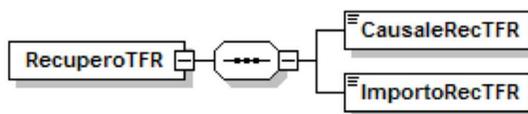
Si rammenta che:

- la rivalutazione è imputata alla posizione del singolo lavoratore.
- Il costo della rivalutazione è a carico del Fondo di Tesoreria.
- sulle somme oggetto di rivalutazione, va versata all'Erario l'imposta sostitutiva del 17% ex D. Lgs. n. 47/2000, che grava sul lavoratore;
- **il versamento dell'imposta sostitutiva** determinata sulla rivalutazione sia della quota di accantonamento maturata presso il datore di lavoro sia della quota maturata presso il Fondo di Tesoreria – **va effettuata nei termini** stabiliti dall'articolo 11, c. 4 del D. Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47.

Recupero dell'imposta sostitutiva versata all'erario

Il datore di lavoro conguaglia l'imposta sostitutiva versata in acconto sulla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria sulla denuncia contributiva e retributiva UNIEMENS riferita al mese di "dicembre 2023" (si ritiene possibile, a seguito di quanto precisato dall'Inps nella circolare n. 7/2010 par. 8.4.1 che il recupero si possibile anche sulla denuncia di "Novembre"), salvo conguaglio da eseguirsi sulla denuncia UNIEMENS di "febbraio 2024", compensando il credito maturato attraverso l'assolvimento dell'imposta sostitutiva con i contributi dovuti per i propri dipendenti.

- Il **recupero dell'imposta sostitutiva versata in acconto (18/12/2023)** va riportato nell'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**



Indicando in:

- **<CausaleRecTFR>** il codice **PF30** con il significato di "importo imposta sostitutiva TFR Fondo di Tesoreria".
- **<ImportoRecTFR>**, l'importo relativo al recupero dell'imposta sostitutiva.
- **Il datore di lavoro conguaglia l'imposta sostitutiva versata a saldo (16/02/2023)** sulla denuncia UNIEMENS riferita al mese di "febbraio 2024", utilizzando sempre l'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>** e riportando nel campo **<CausaleRecTFR>** il codice **PF30** e nel successivo campo **<ImportoRecTFR>** l'importo dell'imposta sostitutiva a saldo.

Con riferimento ai lavoratori cessati nel corso dell'anno 2023 per i quali sono state versate quote di TFR al Fondo di Tesoreria, i datori di lavoro – all'atto della liquidazione del TFR – recuperano dal Fondo di Tesoreria le quote precedentemente versate utilizzando sempre l'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**, A tale fine riporteranno nel campo **<CausaleRecTFR>** i seguenti codici:

- il codice **PF10** "Recupero delle prestazioni TFR (comprensive della rivalutazione ex art. 2120 c.c. operata sulle stesse al netto dell'imposta sostitutiva), fino a capienza delle quote TFR versate al Fondo di Tesoreria"
- il codice **PF20** "Recupero delle prestazioni TFR (comprensive della rivalutazione ex art. 2120 c.c. operata sulle stesse al netto dell'imposta sostitutiva), sui contributi previdenziali ed assistenziali e che eccedono l'importo dei contributi esposti nell'Uniemens in
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoCorrente
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoProgresso/TipolmpPregCMT (causale CF02)
 - DenunciaAziendale/AziendaTFR/VersTFR/ImportoVersTFR (causale CF11)
- Il codice **PF30** Recupero dell'imposta sostitutiva dell'17% sul TFR al Fondo tesoreria

³Con applicazione del tasso fisso dell'1,5% e del 75% dell'aumento dell'indice accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente

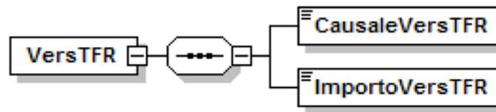
Nel campo <ImportoRecTFR> l'importo recuperato con riferimento alle suddette causali..

ESPOSIZIONE RIVALUTAZIONE E IMPOSTA SOSTITUTIVA NEL FLUSSO UNIEMENS

- l'importo della **rivalutazione** ex art. 2120 c.c. delle quote TFR versate al Fondo di Tesoreria, rilevata alla fine di ciascun anno va indicato nella denuncia UniEmens relativa al mese di febbraio al lordo dell'imposta sostitutiva. .
- l'**importo della rivalutazione** delle quote TFR versate al Fondo di Tesoreria, rilevata alla cessazione del rapporto di lavoro va indicata nella denuncia relativa allo stesso mese di cessazione.
- l'**imposta sostitutiva 17%** cui è stata assoggettata la rivalutazione deve essere indicata nell'elemento <ImpostaSostitutiva>, presente in <Prestazione>. Può essere indicata in un'unica soluzione alla cessazione del rapporto di lavoro o alla determinazione dell'effettivo importo all'atto del saldo, oppure contestualmente ai versamenti effettuati in acconto e a saldo.

RESTITUZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA CONGUAGLIATA IN ECCEDEXZA

- le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva - sia all'atto del versamento dell'acconto che in altre ipotesi - possono in ogni caso essere restituite utilizzando il codice **"CF30"** - avente il significato di *"Rest. Imposta sost. su TFR Fondo Tesoreria"* - da riportare nelle'elemento <VersTFR> di <AziendaTFR> di <DenunciaAziendale>.



A tale fine occorrerà indicare:

- nel campo <CausaleVersTFR> il codice **CF30** e
- nel successivo campo <ImportoVersTFR> l'importo versato a titolo di restituzione a Tesoreria dell'imposta sostitutiva conguagliata precedentemente in eccedenza.

I CONTRIBUTI 2023 PER I LAVORATORI PARASUBORDINATI

Con la circolare n. 12 del 1° febbraio 2023, l'INPS, facendo seguito alle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2022 in materia, ha comunicato le nuove aliquote 2023 per i lavoratori parasubordinati.

Nello specifico, le aliquote contributive dovute alla gestione separata INPS, a partire dall'1/1/2023 per i lavoratori parasubordinati iscritti alla suddetta gestione separata risultano pari a:

- **35,03%** per i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i quali è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL (33,00% IVS + 0,72% per il finanziamento degli oneri derivanti dalla tutela per la maternità, ANF, degenza ospedaliera + 1.31% di aliquota aggiuntiva)
- **33,72%** per i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i quali non è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL (33,00% IVS + 0,72%)
- **24,00%**, per i soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria.

Tali aliquote sono applicabili con riferimento ai redditi conseguiti dagli iscritti alla Gestione separata entro il limite del massimale di reddito previsto dall'art. 2, c. 18, L. 335/95, pari, per l'anno **2023** ad **€ 113.520,00**.

SOGGETTO	Aliquota contributiva INPS		
	A carico committente	A carico collaboratore	Totale
Pensionati o iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria	16,00	8,00	24,00
Isritti che non risultano assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	22,48	11,24	33,72 (33,00 IVS + 0,72 aggiuntiva)

Le predette aliquote del **33,72%** e del **24,00%** sono applicabili fino al raggiungimento del massimale di reddito previsto dall'art. 2 c. 18 L. 335/95 pari per l'anno **2023** a euro **113.520,00**. La ripartizione tra collaboratore e committente è stabilita in misura convenzionale rispettivamente in un terzo e due terzi.

Si ritiene utile rammentare che con circolare n. 88/2008 l'Inps ha fornito precisazioni circa l'**aliquota contributiva alla gestione separata INPS da applicare ai collaboratori non residenti in Italia soggetti ad una forma di previdenza obbligatoria in un Paese straniero**. In tale fattispecie, l'aliquota da utilizzare è quella intera (33,72%) se non esistono convenzioni di diritto internazionale con il Paese straniero; è quella in misura ridotta (24,00%) nel caso di Paesi membri dell'Unione Europea e di Paesi legati all'Italia da convenzioni internazionali di sicurezza sociale.

Esempio di conguaglio contributivo di fine anno

Impiegato di un'azienda del settore commercio (fino a 50 dipendenti), per il quale alla fine dell'anno si rende necessario operare il conguaglio contributivo relativo:

- **alla contribuzione IVS 1% aggiuntivo;**

Si rammenta che per l'anno **2023**, il limite di prima fascia di retribuzione pensionabile annua oltre il quale è dovuto il contributo IVS aggiuntivo è pari a euro **52.190,00** (che rapportato a mese è pari a euro **4.349,00**). L'aliquota contributiva a carico dipendente da applicare sulla retribuzione imponibile è pari a 9,19% + 1% IVS sulla quota mensile eccedente euro **4.349,00**.

	Retribuzione mensile	Retribuzione imponibile assoggettata al 9,19%	Contributi 9,19%	Retribuzione Assoggettata a IVS 1%	Contributi 1% IVS oltre 4.349,00
Gennaio	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
Febbraio	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
Marzo	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
Aprile	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
Maggio	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
14a	3.900,00	3.900,00	358,41		

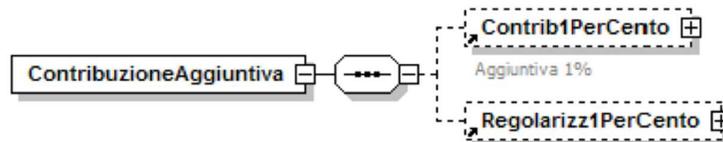
Giugno	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	3.551,00 (7.900,00-4.349,00)	35,51
Luglio	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6		
Agosto	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
Settembre	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
Ottobre	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
Novembre	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	-	-
13a	3.900,00	3.900,00	358,41		
Dicembre	4.000,00 (di cui 100 come premio di produttività)	4.000,00	367,6	3.551,00 (7.900,00-4.349,00)	35,51
TOTALI	55.800,00	55.800,00	5.128,02	7.102	71,02

CONGUAGLIO CONTRIBUTIVO IN BUSTA PAGA

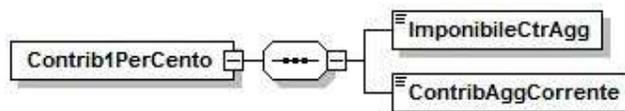
Retribuzione annua imponibile soggetta a contributi (9,19% a carico lav.): - 54.600,00 (3.900 x 14 mensilità) + - 1.200,00 (Premio di produttività)	55.800,00
Contributo IVS 1% aggiuntivo dovuto su 3.610 (55.800,00 - 52.190,00)	36,1
Conguaglio contributo IVS 1% aggiuntivo (71,02 -36,1)	34,92 da rimborsare

CONGUAGLIO CONTRIBUTIVO SULL' UNIEMENS (mese di dicembre 2023)

Deve essere compilato l'elemento <ContribuzioneAggiuntiva> di <DatiRetributivi> di <DenunciaIndividuale>



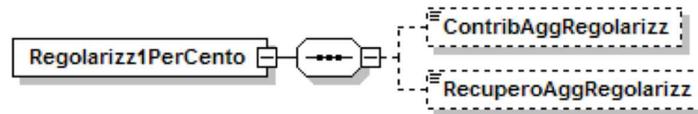
Indicando le informazioni relative alla contribuzione aggiuntiva IVS 1% sulla retribuzione eccedente il limite mensile di € **4.349,00** (prima fascia di retribuzione annua pensionabile, **per il 2023 pari a euro 52.190,00** rapportata in dodicesimi). Tale elemento si scompone in <ImponibileCtrAgg> e <ContribAggCorrente>.



Nel campo <ImponibileCtrAgg> va indicata la retribuzione imponibile eccedente il limite mensile di **4.349,00** soggetta al contributo IVS aggiuntivo dell'1%, valore che è pari a euro **3.551,00** (espresso in unità di euro senza punti di separazione delle migliaia. Tale importo costituisce un "di cui" del valore indicato nell'elemento <Imponibile> di <Dati retributivi>, pari a euro **7.900,00**.

Nel campo <ContribAggCorrente> va indicato il valore di euro **35,51** ossia l'importo della contribuzione IVS 1% aggiuntivo calcolato sull'imponibile di cui al campo precedente.

Nell'elemento <Regolarizz1PerCento> occorre riportare i dati che scaturiscono dal conguaglio del contributo IVS 1%.



Nel caso in esame di conguaglio a credito è necessario indicare nel campo <RecuperoAggRegolarizz> l'importo relativo al recupero del contributo IVS aggiuntivo 1% restituito al dipendente: **34,92**.

IL CONGUAGLIO FISCALE

LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI, ED ALTRI INTERVENTI, DEL 2023

1) Lavoratori c.d. "impatriati": sintesi del regime

Condizioni e misura

Il regime trova applicazione, tenuto conto della modifica introdotta a seguito della conversione del Decreto Fiscale (D.L. 124/2019), per i soggetti che trasferiscono la residenza a partire dal 30 aprile 2019. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che soggetti rientrati dal 30 aprile 2019 al 2 luglio, che non acquisiscono la residenza fiscale nel 2020, potranno fruire del 50% di abbattimento (e non del 70%) fino all'emanazione del decreto che regolerà il Fondo contro esodo (cfr. risoluzione AdE n. 33/E del 2020).

Oltre all'acquisizione della residenza fiscale italiana, per accedere al nuovo regime fiscale agevolato i richiedenti dovranno essere in possesso, congiuntamente, dei seguenti requisiti:

1. non essere stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento;
2. impegnarsi a risiedere in Italia per almeno due anni;
3. l'attività lavorativa deve essere prestata prevalentemente nel territorio italiano.

Per quanto riguarda la misura del beneficio, per i redditi di lavoro dipendente e assimilati, l'esenzione è del 70%.

Sono agevolabili anche i redditi di lavoro autonomo e quelli di impresa, ai sensi del nuovo comma 1-bis, dell'articolo 16 del D.Lgs. 147/2015.

Particolari disposizioni sono previste per gli sportivi professionisti.

La durata

Il regime fiscale in commento trova applicazione per il periodo di imposta nel quale viene acquisita la residenza italiana e per i 4 successivi periodi d'imposta (in pratica 5 anni "fiscali").

A partire dal 2020, è possibile, tuttavia, prolungare la fruizione dell'agevolazione per ulteriori cinque periodi di imposta nel caso in cui il beneficiario soddisfi almeno una delle seguenti condizioni:

- almeno un figlio minorenni, o a carico;
- acquisto della proprietà di un immobile di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti.

Nel caso di proroga del beneficio, in presenza delle suddette condizioni, l'imponibile fiscale sarà costituito dal 50% del reddito conseguito in Italia, e non dal 30%, come invece previsto per i primi 5 anni di fruizione dell'agevolazione fiscale. Quindi, l'agevolazione seppur prorogata nel tempo per ulteriori 5 periodi d'imposta godrà di un'esenzione inferiore, tranne

nel caso di presenza di almeno 3 figli minori, a carico, visto che in tali casi il reddito imponibile sarà pari non al 30% o al 50% ma, bensì, al 10%.

Trasferimento della residenza nel Meridione

Il legislatore ha previsto un regime particolarmente favorevole per i lavoratori che trasferiscono la residenza in alcune regioni del Meridione.

Infatti, l'articolo 5 comma 5-bis del D.L. n. 34/2019 prevede che, il reddito imponibile ai fini fiscali verrà determinato solo sul 10% di quello Basilicata, Calabria effettivamente percepito dal lavoratore per i lavoratori residenti nelle regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Sardegna, Sicilia.

Diritto di opzione (proroga): dalla Legge n. 178/2020 all'errata corrige dell'AdE

L'art. 1 comma 50 della Legge n. 178 del 2020 ha previsto la possibilità di prorogare, a determinate condizioni e per ulteriori 5 (cinque) periodi di imposta, il beneficio fiscale per i soggetti "rimpatriati" diversi sia da quelli che hanno acquisito la residenza fiscale⁴ dal 2020 che da coloro i quali rientrerebbero c.d. "Fondo Contro Esodo" (si tratta dei lavoratori che sono rientrati dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019). Per queste due ultime categorie⁵ di lavoratori è già previsto, infatti, il regime di proroga c.d. "ordinario" di cui all'articolo 16 comma 3-bis del D.lgs. 147/2015.

Requisiti soggettivi

Possono chiedere l'estensione del beneficio, a determinate condizioni illustrate di seguito, i lavoratori che:

- ✓ cittadini italiani, sono stati iscritti all'AIRE oppure quelli che sono cittadini di Stati membri dell'UNIONE EUROPEA;
- ✓ hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020;
- ✓ NON sono rientrati tra il 30 aprile ed il 2 luglio del 2019;
- ✓ NON sono sportivi professionisti
- ✓ già beneficiavano del regime agevolato per i rimpatriati alla data del 31 dicembre 2019.

Requisiti oggettivi

Soddisfatti i requisiti soggettivi sopra riportati, per esercitare l'opzione, è necessario che i lavoratori siano in possesso di alcuni requisiti oggettivi, i quali sono i seguenti:

- ✓ avere almeno un figlio minore o a carico, anche in affidamento preadottivo⁶;
- e/o
- ✓ essere diventati proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale sita in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento⁷.

Una volta in possesso di tutti i requisiti, al fine di richiedere l'applicazione del beneficio, i lavoratori devono effettuare un pagamento⁸ di:

4 Ai sensi dell'articolo 2 del TUIR.

5 Si fa riferimento a coloro che hanno acquisito la residenza fiscale nel 2020 e a quelli rientrati a partire dal 30 aprile al 2 luglio 2019. Si fa presente che il Fondo Contro Esodo non è stato ancora regolamentato.

6 Nella circolare 33/E del 2020 è stato chiarito che l'agevolazione è riconosciuta sia qualora il figlio minore o a carico (ovvero in affido preadottivo) sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione. Ad esempio, per un soggetto che sia fiscalmente rientrato in Italia nel 2020, il primo figlio (ovvero il terzo figlio) deve essere nato entro il 31 dicembre 2024, ai fini dell'estensione dell'agevolazione per un totale complessivo di dieci periodi di imposta. La circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni (ovvero fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali di cui all'articolo 16, relativamente all'ulteriore quinquennio. Si ritiene, infine, che l'impatriato abbia diritto all'agevolazione anche nell'ipotesi in cui i figli minorenni o a carico non siano residenti nel territorio dello Stato al momento del rientro, a condizione che gli stessi trasferiscano la residenza fiscale in Italia entro il primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione da parte del genitore, poiché la ratio della norma è volta, tra l'altro, a far radicare in Italia gli impatriati, contrastando al contempo il calo demografico (cit. circ. 33/E/2020).

7 L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà (sul tema, per maggiori approfondimenti, si rinvia alla circolare 33/E del 2020, dell'Agenzia delle Entrate). Si fa presente che l'art. 1 comma 50 della L. 178/2021 ha previsto che il pagamento del "ticket-imposta sostitutiva" è dovuto anche qualora chi eserciti l'opzione diventi proprietario di una unità immobiliare di tipo residenziale sita in Italia entro 18 mesi dall'esercizio dell'opzione stessa (o dal pagamento del "ticket-imposta sostitutiva", secondo quanto previsto dal Provvedimento Direttoriale n. 60353/2021). Da tali specifiche sarebbe possibile ipotizzare che l'acquisto della proprietà, ai fini dell'opzione, debba avvenire entro 18 mesi dall'esercizio della stessa opzione oppure, a parere dell'Agenzia delle Entrate, entro 18 mesi dal pagamento del "ticket-imposta sostitutiva". In via cautelativa, si potrebbe considerare come limite massimo per l'acquisto della proprietà dell'immobile di tipo residenziale la prima data utile (e quindi la più vicina) tra quella del pagamento del "ticket-imposta sostitutiva" e quella dell'esercizio del diritto di opzione stesso. L'Agenzia precisa, infine, che la sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato in quanto lo stesso produce, unicamente, effetti obbligatori in capo alle parti, che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto definitivo, senza produrre l'effetto traslativo tipico della compravendita.

8 Cfr. nota Prot. n. 60353/2021, AdE.

a) un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidamento preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni;

b) un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affidamento preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'importo dovuto è versato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione di cui trattasi. I soggetti per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro 180 giorni dalla pubblicazione del provvedimento Prot. n. 60353/2021. Le modalità tecniche di pagamento, tramite F24, sono dettagliate nella RISOLUZIONE n. 27/E del 2021.

Correzione di un refuso

Nella prima versione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 60353/2021 non era ancora chiaro a chi spettasse l'abbattimento del 90% in quanto, a causa di un refuso, l'AdE riportava quanto segue (cfr. paragrafo 3.1 Provvedimento n. 60353/2021):

I medesimi soggetti operano ritenute limitatamente al 10 per cento del loro ammontare nel caso di lavoratori che, al momento dell'opzione, abbiano comunicato almeno tre figli minorenni o a carico anche in affidamento preadottivo, o che siano divenuti proprietari di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti al trasferimento ovvero che ne divengano proprietari entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione di cui al punto 1.

Non era chiaro se l'intero periodo evidenziato costituisse un refuso oppure, se l'errore sia circostanziato soltanto alla congiunzione "o", che l'Agenzia avrebbe potuto erroneamente inserito al posto di una "e".

Se quest'ultima ipotesi fosse stata confermata ciò avrebbe voluto significare che, contrariamente a quanto sembrerebbe previsto da una interpretazione letterale dell'articolo 16 comma 3-bis del D.lgs. 147/2015, l'abbattimento maggiore sarebbe spettato ai genitori di almeno tre figli minori o a carico, anche in affidamento preadottivo, solo nel caso in cui gli stessi fossero diventati anche proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale sita in Italia, nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero successivamente (cfr. sul punto paragrafo 3 e relative note).

L'articolo 16 comma 3-bis del D.Lgs n. 147/2015, al quale rimanda l'articolo 1 comma 50 della Legge di Bilancio 2021, prevede, invece, che l'abbattimento del 90% spetti a chi abbia almeno 3 figli minori o a carico e non richiede, pertanto, anche il contestuale acquisto della proprietà di un immobile di tipo residenziale in Italia.

Il 24 giugno, per risolvere i dubbi, è stata pubblicata una errata corregge la quale ha chiarito quanto segue:

Il testo del punto 3.1, secondo periodo, del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 60353/2021 del 3 marzo 2021: *"I medesimi soggetti operano ritenute limitatamente al 10 per cento del loro ammontare nel caso di lavoratori che, al momento dell'opzione, abbiano comunicato almeno tre figli minorenni o a carico anche in affidamento preadottivo, o che siano divenuti proprietari di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti al trasferimento ovvero che ne divengano proprietari entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione di cui al punto 1."* deve intendersi:

"I medesimi soggetti operano ritenute limitatamente al 10 per cento del loro ammontare nel caso di lavoratori che, al momento dell'opzione, abbiano comunicato almeno tre figli minorenni o a carico anche in affidamento preadottivo".

È stata, pertanto, confermata l'interpretazione dell'articolo 16, comma 3-bis del decreto legislativo 147/2015.

Pertanto, chi, prudenzialmente, ha optato per la strada più cautelativa, chiedendo l'abbattimento del 50% in luogo di quello del 90%, nelle more di un chiarimento, è ancora in tempo per conguagliare gli importi tramite la dichiarazione dei redditi.

Modalità tecniche di pagamento dell'imposta sostitutiva

Al fine di consentire il versamento degli importi in parola, tramite il modello di versamento "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), sono istituiti i seguenti codici tributo:

- "1860" denominato "Importo dovuto (10 per cento) per l'adesione al regime agevolato di cui all'art. 5, co. 2-bis, lett. a), del DL n. 34 del 2019";
- "1861" denominato "Importo dovuto (5 per cento) per l'adesione al regime agevolato di cui all'art. 5, co. 2-bis, lett. b), del DL n. 34 del 2019".

In sede di compilazione del modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" sono indicati:

- nella sezione “CONTRIBUENTE” i dati anagrafici e il codice fiscale del lavoratore che opta per l’adesione al regime agevolato;
- nella sezione “ERARIO ED ALTRO”:
- nel campo “tipo”, la lettera “R”;
- nel campo “elementi identificativi”, se applicabile, il codice fiscale del datore di lavoro cui il lavoratore dipendente presenterà la richiesta di applicazione del regime agevolato;
- nel campo “codice”, il codice tributo sopra indicato;
- nel campo “anno di riferimento”, l’anno corrispondente al primo periodo d’imposta di fruizione dell’agevolazione di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, nel formato “AAAA”;
- nel campo “importi a debito versati”, l’importo dovuto.

Modalità di richiesta: parte due – domanda al datore di lavoro

Ai fini dell’applicazione dell’opzione i lavoratori dipendenti presentano al datore di lavoro una richiesta scritta entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell’agevolazione e, per i lavoratori per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, entro 180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento Prot. n. 60353/2021 del 3 marzo 2021. L’agenzia ricorda che i termini che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.

La richiesta, sottoscritta dal lavoratore dipendente e resa ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, deve contenere, ai sensi del provvedimento prot. n. 60353/2021: a) nome, cognome e data di nascita;

b) il codice fiscale;

c) l’indicazione che prima del 30 aprile 2019 la residenza è stata trasferita in Italia ai sensi dell’articolo 2, comma 2, del Testo unico delle imposte 4 sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

d) l’indicazione della permanenza della residenza in Italia alla data di presentazione della richiesta;

e) l’impegno a comunicare tempestivamente al datore di lavoro ogni variazione della residenza o del domicilio, rilevante per l’applicazione del beneficio medesimo da parte del datore di lavoro;

f) i dati identificativi dell’unità immobiliare di tipo residenziale (es. tutti i dati catastali, indirizzo, ecc.) acquistata direttamente dal lavoratore ovvero dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà e la relativa data di acquisto; ovvero l’impegno a comunicare tali dati entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell’opzione, se ne diviene proprietario entro tale ultimo termine;

g) il numero e la data di nascita dei figli minorenni, anche in affido preadottivo, alla data di effettuazione del versamento del “ticket-imposta sostitutiva”;

h) l’anno di prima fruizione del regime speciale per i lavoratori rimpatriati;

i) l’ammontare dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell’agevolazione di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d’imposta precedente a quello dell’esercizio dell’opzione;

j) gli estremi del versamento di cui alle lettere a) e b) del comma 2-bis, dell’articolo 5 del decreto-legge n. 34 del 2019 (es. n. protocollo e data di versamento).

Quantificazione beneficio e doveri del sostituto di imposta

Dal periodo di paga successivo a quello in cui è stata ricevuta la richiesta, i datori di lavoro applicano le ritenute sul:

✓ 50 per cento (abbattimento del 50%) delle somme e valori imponibili di cui all’articolo 51 del TUIR nel caso di lavoratori che al momento dell’esercizio dell’opzione abbiano comunicato almeno un figlio minorenne, anche in affido preadottivo, o che siano divenuti proprietari di un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti al trasferimento.

✓ 10 per cento (abbattimento del 90%) delle somme e valori imponibili di cui all’articolo 51 del TUIR nel caso di lavoratori che al momento dell’esercizio dell’opzione nel caso di lavoratori che, al momento dell’opzione, abbiano comunicato almeno tre figli minorenni o a carico anche in affido preadottivo⁹.

L'agevolazione per gli sportivi professionisti

In sede di conversione in Legge, è stato inserito un limite di esenzione per il reddito imponibile degli sportivi professionisti "impatriati", che resta fermo al 50% e non fruisce delle ulteriori maggiorazioni previste.

Inoltre, il comma 5-quinquies subordina l'applicazione del regime fiscale degli sportivi professionisti "impatriati" all'applicazione di un contributo pari allo 0,5% dell'imponibile.

Il problema dell'iscrizione all'Aire

L'Agenzia delle Entrate, in base al dato normativo precedentemente in vigore, riteneva condizione necessaria per l'accesso al regime agevolato l'iscrizione all'AIRE.

Al contrario, potranno accedere al beneficio fiscale in commento anche coloro che non sono iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), a patto che abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni. Con l'interpello n. 497/2019 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la suddetta agevolazione riguardante l'AIRE trova applicazione non solo per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020, ma anche per i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia entro il periodo di imposta 2019 (cfr anche Risoluzione 33/E del 2020).

L'articolo 5 comma 5-ter del DL 34/2019 introduce, inoltre, per i contribuenti ai quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili, ovvero oggetto di controversie pendenti, una sorta di sanatoria.

Infatti, la nuova disposizione prevede, per i cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019, la spettanza dell'agevolazione fiscale secondo la disciplina vigente 31 dicembre 2018, purché tali soggetti siano risultati residenti in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni.

Contrariamente ai recenti indirizzi normativi che estendevano l'efficacia della proroga per ulteriori 5 anni anche ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE, sempre se residenti in un altro Stato oggetto di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, con una recente risposta al question time 5-001137/2023 il Ministero dell'Economia e delle Finanze chiarisce che il requisito dell'iscrizione all'AIRE è da considerarsi tassativo e non estendibile anche a soggetti privi delle condizioni indicate dalla legge.

Il legislatore, nell'ultimo capoverso del comma 5-ter del Decreto "Crescita" precisa, tuttavia, che non si farà luogo al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo e, pertanto, qualora il contribuente abbia proceduto in autonomia all'adempimento delle richieste presentate dall'Agenzia delle Entrate, non potrà recuperare quanto pagato.

Ovviamente, restano escluse dall'applicazione della sanatoria, in base ai principi generali dell'ordinamento giuridico, la "res iudicata".

2) Limite crediti compensabili

Anche per il 2023 resta confermato il limite dei crediti compensabili come indicato dal comma 72 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022, che ha reso strutturale l'aumento del limite dei crediti compensabili a due milioni di euro, disponendo che *«a decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è elevato a 2 milioni di euro»*. Tale previsione, infatti, era stata prevista soltanto per l'anno 2021.

3) Estensione a ricercatori e docenti della possibilità di optare per l'applicazione delle agevolazioni fiscali per il "rientro dei cervelli"

La Legge di Bilancio 2022 ha modificato l'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, introducendo il comma 5 ter.

In pratica, anche per docenti e ricercatori rientrati in Italia fino al 2019 è stata prevista la possibilità di optare per l'estensione del regime agevolativo a otto, undici o tredici periodi di imposta complessivi, previo versamento di una imposta forfetaria.

Come ricorda la circolare AdE 9/2022, per poter beneficiare di tale facoltà, i soggetti interessati devono:

- essere stati iscritti all'AIRE o, in alternativa, essere cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- aver già trasferito in Italia la residenza fiscale prima dell'anno 2020;
- devono risultare già beneficiari, alla data del 31 dicembre 2019, dell'agevolazione fiscale per docenti e ricercatori;
- avere almeno un figlio minorenni, anche in affido preadottivo, oppure (o in aggiunta);

- diventare proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione.

Le modalità di esercizio di tale opzione sono definite con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. n. 102028 del 31 marzo 2022 (cfr. comma 5-quater) e con la risoluzione n. 24/E del 2022 e consistono sia nella richiesta che nel versamento di una imposta sostitutiva pari:

a) al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'art. 44 del d.l. n. 78 del 2010, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione stessa ha almeno un figlio minorenni, anche in affidio preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal soggetto oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;

b) al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui al medesimo articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno **tre figli minorenni**, anche in affidio preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

Come specifica l'AdE nella risoluzione n. 24/e del 2022, l'importo dovuto è versato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione di cui trattasi.

I soggetti per cui tale periodo si è concluso entro il 31 dicembre 2021, hanno dovuto effettuare il versamento entro 180 giorni dalla pubblicazione del citato provvedimento.

Le suddette agevolazioni fiscali non sembrano aver subito modifiche ad opera della **legge di Bilancio 2023**, per cui resta invariata la disciplina prevista per il trasferimento della residenza fiscale in Italia dei **docenti e dei ricercatori** già a decorrere dal **1° gennaio 2023**.

Per effettuare il versamento in commento sono istituiti i seguenti codici tributo:

- "1880" denominato "Docenti e ricercatori - importo dovuto (10 per cento) per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 5, co. 5-ter, lett. a), del DL n. 34 del 2019";
- "1881" denominato "Docenti e ricercatori - importo dovuto (5 per cento) per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 5, co. 5-ter, lett. b), del DL n. 34 del 2019".

In sede di compilazione del modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" sono indicati:

- nella sezione "CONTRIBUENTE" i dati anagrafici e il codice fiscale del lavoratore che opta per l'adesione al regime agevolato;
- nella sezione "ERARIO ED ALTRO":
- nel campo "tipo", la lettera "R";
- nel campo "elementi identificativi", se applicabile, il codice fiscale del datore di lavoro cui il lavoratore dipendente presenterà la richiesta di applicazione del regime agevolato;
- nel campo "codice", il codice tributo sopra indicato;
- nel campo "anno di riferimento", l'anno corrispondente al primo periodo d'imposta di fruizione dei benefici fiscali previsti dall'articolo 44, comma 3-ter, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, nel formato "AAAA";
- nel campo "importi a debito versati", l'importo dovuto.

È richiesta, inoltre, la presentazione di una dichiarazione, resa al sostituto di imposta dal contribuente, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, contenente:

- a) nome, cognome e data di nascita;
- b) il codice fiscale;
- c) l'indicazione che prima dell'anno 2020 la residenza è stata trasferita in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- d) l'indicazione della permanenza della residenza in Italia alla data di presentazione della richiesta;
- e) l'impegno a comunicare tempestivamente al datore di lavoro ogni variazione della residenza o del domicilio, rilevante per l'applicazione del beneficio medesimo da parte del datore di lavoro;
- f) i dati identificativi dell'unità immobiliare di tipo residenziale acquistata direttamente dal lavoratore ovvero dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà e la relativa data di acquisto; ovvero l'impegno a comunicare tali dati entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, se ne diviene proprietario entro tale ultimo termine;
- g) il numero e la data di nascita dei figli minorenni, anche in affidato preadottivo, alla data di effettuazione del versamento dell'imposta sostitutiva;
- h) l'anno di prima fruizione degli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori e docenti residenti all'estero;
- i) l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n.78 relativi al periodo d'imposta precedente a quello dell'esercizio dell'opzione;
- j) gli estremi del versamento di cui alle lettere a) e b) del comma 5-ter, dell'articolo 5 del decreto legge n. 34 del 2019, effettuato secondo le modalità sopra riportate.

Le ritenute sono operate dal sostituto d'imposta sulle somme e i valori imponibili corrisposti dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta.

4) Decreto “aiuti”: Bonus Benzina

A causa della crisi ucraina, con il D.L. n. 21 del 2022, si è deciso di agevolare l'erogazione dei c.d. “buoni carburante”. Tale misura è stata prorogata anche per il 2023 con il D.L. 5/2023

Nello specifico, per l'anno 2023, l'importo del valore di buoni benzina erogati dai datori di lavoro privati¹⁰ non concorre, nel limite di euro 200, alla formazione del reddito ai sensi dell'articolo 51, comma 3 del TUIR.

In pratica, il bonus di 200 euro in buoni benzina si aggiunge alla franchigia generale di non imponibilità di beni ceduti e servizi prestati a titolo gratuito per un valore non superiore a 258,23 euro (3.000 euro per il 2023 ma solo per i dipendenti con figli fiscalmente a carico) nel periodo di imposta, di cui all'articolo 51, comma 3, del Tuir.

Rispetto allo scorso anno, l'articolo 1 del D.L. 14 gennaio 2023 n. 5 convertito, con modificazioni, dalla L. 10 marzo 2023, n. 23 ha stabilito la totale assoggettabilità ai fini contributivi del c.d. bonus carburante per il 2023.

¹⁰ Sono, pertanto, escluse dal settore privato e, di conseguenza, dall'agevolazione in esame le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, in virtù del quale «Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI». Coerentemente, gli enti pubblici economici, che non rientrano tra le amministrazioni pubbliche di cui al richiamato articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001, si considerano, nel caso di specie, rientranti nel settore privato. Cit. Circolare 27/E del 2022.

Sul punto l'INPS (nel messaggio n. 3884 del 2023) ha precisato che il "bonus carburante" *costituisce un'ulteriore agevolazione – con efficacia ai soli fini fiscali – rispetto a quella prevista dall'articolo 40, comma 1, del decreto-legge n. 48/2023 e, pertanto, sovrapponibile alla disciplina generale di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR. Ne consegue che la quota relativa ai buoni benzina (ovvero l'intero importo) fino a 200 euro, esente fiscalmente in quanto imputabile al "bonus carburante" che, in considerazione del valore degli ulteriori benefit ceduti, risulti eccedente la soglia di 3.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli a carico di cui all'articolo 40, comma 1, o, risulti eccedente la soglia di 258,23 euro per i lavoratori dipendenti di cui al comma 2 del medesimo articolo, è sempre assoggettata a contribuzione previdenziale ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 5/2023. Di contro, la quota relativa ai buoni benzina imputabile al "bonus carburante" eventualmente confluita nell'importo ancora capiente degli altri benefit (comprensiva di eventuali ulteriori buoni benzina) resta esclusa dalla base imponibile ai fini contributivi.*

La circolare 27E del 14 luglio 2022, che ha fornito chiarimenti sul tema, ha chiarito che i buoni in esame possano essere corrisposti dal datore di lavoro sin da subito, nel rispetto dei presupposti e dei limiti normativamente previsti, **anche ad personam**, sempreché gli stessi non siano erogati in sostituzione dei premi di risultato¹¹.

Con riguardo al concorso con il limite previsto per i "fringe benefits", pari a 258,23 euro (3.000 euro per il 2022, per i dipendenti con figli fiscalmente a carico), l'Agenzia fa i seguenti esempi, che possono essere molto utili:

Nel caso in cui un lavoratore dipendente benefici, nell'anno d'imposta 2023, di buoni benzina per euro 100 e di altri benefit (diversi dai buoni benzina) per un valore pari ad euro 300, quest'ultima somma sarà interamente sottoposta a tassazione ordinaria. Di contro, se il valore dei buoni benzina è pari ad euro 250 e quello degli altri benefit è pari ad euro 200, l'intera somma di euro 450 non concorre alla formazione del reddito del lavoratore dipendente, poiché l'eccedenza di euro 50 relativa ai buoni benzina confluisce nell'importo ancora capiente degli altri benefit di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR.

Occorre segnalare che l'esempio dell'Agenzia delle Entrate è obsoleto, tenuto conto del fatto che per il 2023, ai sensi dell'art. 40 del D.L. 48/2023 (c.d. Decreto Lavoro), la franchigia per i fringe benefits è pari a 3.000 euro per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, rimanendo invariata in tutti gli altri casi (258,23 euro).

Fringe benefit 2023: due soglie di esenzione

L'art. 40 del Decreto Legge n. 48/2023 ha introdotto nel mondo dei fringe benefit una nuova soglia di esenzione, che riguarda solo una parte dei lavoratori dipendenti. In particolare, il Legislatore ha assunto la decisione di guardare con maggiore favore ai lavoratori che abbiano figli fiscalmente a carico, indipendentemente dal legame con l'altro genitore. Per effetto di questa norma, per l'anno 2023, il limite di concorrenza dei fringe benefit verrà gestito come segue:

- euro 3.000,00 per tutti i lavoratori che abbiano nell'anno 2023 figli fiscalmente a carico (ex art. 40 decreto legge 48/2023);
- euro 258,23 per tutti i lavoratori senza figli fiscalmente a carico (ex comma 3 art. 51).

Il concetto di figlio fiscalmente a carico: la norma fa esplicito riferimento al concetto di familiare fiscalmente a carico, di cui al comma 2 dell'art. 12. Secondo la disposizione, per essere considerato fiscalmente a carico il familiare non dovrà possedere un reddito complessivo non superiore a euro 2.840,51; tale limite è elevato a euro 4.000,00 per i figli di età non superiore a 24 anni. Come noto, il concetto di familiare a carico non è legato all'esistenza di una detrazione specifica; per tanto può essere fiscalmente a carico anche il figlio di età inferiore a 21 anni, anche se non esiste una detrazione. È utile evidenziare che al fine di considerare un familiare fiscalmente a carico (compresa l'elevazione a 3.000 euro della soglia dei fringe benefit in argomento), la fotografia reddituale del familiare è sull'anno fiscale 2023; in buona sostanza in caso di superamento delle soglie durante l'anno il dipendente perde ogni beneficio, tornando alla soglia ordinaria di euro 258,23. Ai fini di ottenere il beneficio, il dipendente dovrà dichiarare al proprio datore di lavoro di avervi diritto con l'indicazione dei codici fiscale dei figli.

Erogazioni di beni, servizi e rimborsi interessati: la norma dell'art. 40 non si limita a innalzare il limite di non concorrenza dei fringe benefit a euro 3.000,00, ma amplia la casistica di utilizzo di tale soglia. Oltre ai benefit di cui al comma 3 dell'art. 51 del TUIR (beni ceduti o servizi prestati differenti a quelli che trovano una esclusione al comma 2 dello stesso art. 51),

¹¹ In tale ipotesi, l'erogazione dei buoni carburante deve avvenire in "esecuzione dei contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 (comma 187)", ritornando, a tal riguardo, applicabili i chiarimenti già resi con la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E, nella quale è stato evidenziato che "L'espressa menzione dei contratti aziendali o territoriali esclude dall'agevolazione gli elementi retributivi premiali erogati in attuazione di accordi o contratti collettivi nazionali di lavoro ovvero di accordi individuali tra datore di lavoro e prestatore di lavoro, come chiarito già in passato con circolare n. 3/E del 2011 (par. 1.)" Cit. Circolare 27/E del 2022.

come già avvenuto nell'anno 2022, vengono inclusi nell'agevolazione anche i rimborsi delle bollette relative alle utenze domestiche di energia elettrica, gas e servizi idrici. Come noto, questo non apre un diritto del dipendente a ricevere tali benefici, ma nel caso in cui il datore di lavoro volesse riconoscere i benefici stessi, la norma in questione detta il trattamento che le somme devono avere a livello fiscale e contributivo.

Informativa alle RSU: la norma prevede, all'ultimo periodo del comma 1, l'informativa alle RSU al fine di dare attuazione alla norma.

Esempio 1

L'azienda **Alfa S.p.a.** concede un'autovettura in uso promiscuo al lavoratore Mario Bianchi, da gennaio 2023.

Il valore mensile del fringe benefit è pari a: **200 euro**; il lordo mensile è di **2.000** euro, per 13 mensilità.

Il sostituto di imposta, da **gennaio a maggio 2023**, ha assoggettato a tassazione, e a contribuzione, il valore mensile del fringe benefit, in quanto previsionalmente superiore a **258,23** euro annui.

Mese	Retribuzione	Valore benefit auto	Imp. previdenziale	Imp. fiscale
Gennaio	2.000,00	200,00	2.200,00	1.997,82
Febbraio	2.000,00	200,00	2.200,00	1.997,82
Marzo	2.000,00	200,00	2.200,00	1.997,82
Aprile	2.000,00	200,00	2.200,00	1.997,82
Maggio	2.000,00	200,00	2.200,00	1.997,82
Giugno	2.000,00	200,00	2.000,00	1.816,20
Luglio	2.000,00	200,00	2.000,00	1.816,20
Agosto	2.000,00	200,00	2.000,00	1.816,20
Settembre	2.000,00	200,00	2.000,00	1.816,20
Ottobre	2.000,00	200,00	2.000,00	1.816,20
Novembre	2.000,00	200,00	2.000,00	1.816,20
13ma	2.000,00	-	2.000,00	1.816,20
prima delle operazioni di conguaglio			25.000,00	22.702,50
dicembre	2.000,00	200,00	2.000,00	1.816,20

A giugno 2023 il dipendente, avendo un figlio a carico, presenta la dichiarazione per l'estensione della soglia a 3.000 euro e pertanto, da maggio a dicembre 2023 il valore dell'auto non costituirà imponibile, non essendo stati riconosciuti altri fringe benefits.

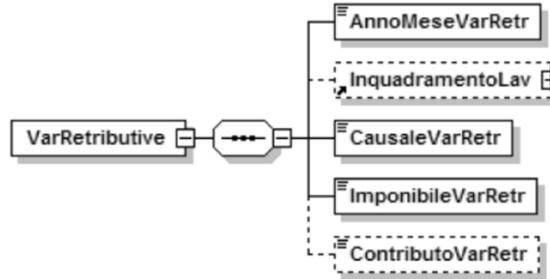
In sede di operazione di conguaglio, verrà ricalcolata l'imposta e restituita l'Irpef trattenuta in eccesso.

OPERAZIONI DI CONGUAGLIO	
Imponibile fiscale di dicembre	1.816,20 + 91,90 (ctr. rest.) = 1.908,10
Imponibile progressivo	22.702,50
Totale imponibile a dicembre	24.610,60

Conguaglio benefit (gennaio maggio)	-	1.000,00
Reddito imponibile dopo il conguaglio		23.610,60

Si segnala, inoltre, che occorrerà restituire al lavoratore anche i contributi trattenuti. L'azienda dovrà anche recuperare la contribuzione versata a proprio carico. Occorrerà, pertanto, utilizzare le speciali istruzioni INPS per abbattere gli imponibili dei vari mesi interessati (da gennaio a maggio 2023). In casi ordinari, negli anni passati, sarebbe stato necessario operare tramite regolarizzazione contributiva.

Elemento <VarRebtributive>



A dicembre l'UniEmens dovrà essere compilato come segue, esponendo l'elemento <VarRebtributive> per singolo mese di competenza:

<AnnoMeseVarRetr> <2023-01>

[...]

<CausaleVarRetr> <FRIBEN>

<ImponibileVarRetr> <200>

<ContributoVarRetr> <77,70> (l'aliquota contributiva complessiva è pari al 38,85%)

<AnnoMeseVarRetr> <2023-02>

[...]

<CausaleVarRetr> <FRIBEN>

<ImponibileVarRetr> <200>

<ContributoVarRetr> <77,70> (l'aliquota contributiva complessiva è pari al 38,85%)

<AnnoMeseVarRetr> <2023-03>

[...]

<CausaleVarRetr> <FRIBEN>

<ImponibileVarRetr> <200>

<ContributoVarRetr> <77,70> (l'aliquota contributiva complessiva è pari al 38,85%)

<AnnoMeseVarRetr> <2023-04>

[...]

<CausaleVarRetr> <FRIBEN>

<ImponibileVarRetr> <200>

<ContributoVarRetr> <77,70> (l'aliquota contributiva complessiva è pari al 38,85%)

<AnnoMeseVarRetr> <2023-05>

[...]

<CausaleVarRetr> <FRIBEN>

<ImponibileVarRetr> <200>

<ContributoVarRetr> <77,70> (l'aliquota contributiva complessiva è pari al 38,85%)

CEDOLINO DI DICEMBRE 2023		
Retribuzione		2.000,00
Benefit auto	200,00	
Imponibile previdenziale dicembre	2.000,00	
Contributi dicembre		- 183,80
Conguaglio previdenziale benefit (FRIBEN)	1.000,00	
Restituzione contributi conguaglio		91,90
Imponibile fiscale dicembre	1.908,10	
Imponibile progressivo	22.702,50	
Conguaglio benefit	- 1.000,00	
Imponibile fiscale annuo	23.610,60	

Esempio 2

Il dipendente Giulio Rossi richiede, a settembre 2023, il rimborso delle spese delle utenze, che ritiene non imponibili in quanto possiede un figlio a carico e ha presentato l'apposita dichiarazione al datore di lavoro.

Tale rimborso ammonta ad euro 550, e viene erogato con la retribuzione di settembre 2023.

A dicembre 2023, il figlio supera la soglia di reddito pari a 2.840,51 euro e, pertanto, non è più possibile considerarlo a carico.

La sua retribuzione mensile è pari a 1.500 euro lorde e le mensilità sono 13.

Mese	Retribuzione	Valore delle bollette	Imp Previdenziale	Imp Fiscale
Gennaio	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Febbraio	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Marzo	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Aprile	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Maggio	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Giugno	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15

Luglio	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Agosto	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Settembre	1.500,00	550,00	1.500,00	1.362,15
Ottobre	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
Novembre	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15
13ma	1.500,00		1.500,00	1.362,15
prima delle operazioni di conguaglio			18.000,00	16.345,80
dicembre	1.500,00	-	1.500,00	1.362,15

OPERAZIONI DI CONGUAGLIO	
Imponibile fiscale di dicembre	1.362,15
Imp progressivo	16.345,80
Totale imponibile a dicembre	17.707,95
Conguaglio benefit	550,00
Reddito imponibile dopo il conguaglio	18.257,95

Avendo, pertanto, superato la soglia di esenzione, occorrerà assoggettare a tassazione e contribuzione i 550 euro. Nello specifico, si porterà in aumento della retribuzione del mese imponibile di dicembre l'importo del rimborso e si provvederà a trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a carico dello stesso non trattenuta nel corso dell'anno.

Esempio 3

Il dipendente Franco Alighieri presenta la dichiarazione necessaria per l'applicazione del limite dei 3.000 euro.

Nel 2023, lo stesso ha goduto dei seguenti fringe benefits:

- Buoni acquisto per 700 euro (erogati a gennaio 2023);
- Polizza per infortuni extraprofessionali, dal valore di euro 1.500 (premio pagato a marzo 2023);
- Prestito a tasso zero, per un valore, relativo al fringe, pari a 600, imputato a settembre 2023.

Fino a dicembre 2023, essendo rispettata la soglia dei 3.000 euro, tali benefit non sono assoggettati a tassazione e/o contribuzione.

A dicembre 2023 viene assegnata un'auto ad uso promiscuo per un valore mensile pari ad euro 230: il limite viene superato e dovrà essere tutto assoggettato a tassazione e contribuzione.

La retribuzione mensile lorda è pari a 1800 euro, per 13 mensilità.

Mese	Retribuzione	Valore dei fringe	Imp Previdenziale	Imp Fiscale
Gennaio	1.800,00	700	1.800,00	1.634,58
Febbraio	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
Marzo	1.800,00	1.500	1.800,00	1.634,58
Aprile	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
Maggio	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
Giugno	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
Luglio	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
Agosto	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
Settembre	1.800,00	600	1.800,00	1.634,58
Ottobre	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
Novembre	1.800,00	-	1.800,00	1.634,58
13ma	1.800,00		1.800,00	1.634,58
prima delle operazioni di conguaglio			21.600,00	19.614,96
dicembre	1.800,00	230	1.800,00	1.634,58

OPERAZIONI DI CONGUAGLIO	
Imponibile fiscale di dicembre	1.634,58
Imponibile progressivo	19.614,96
Totale imponibile a dicembre	21.249,54
Conguaglio benefit	3.030,00
Reddito imponibile dopo il conguaglio	24.279,54

Avendo, pertanto, superato la soglia di esenzione, occorrerà assoggettare a tassazione e contribuzione tutti i fringe benefits per l'importo pari a 3.030 euro.

Esempio 4

Il dipendente Alessandro Bianchi, con figli a carico, presenta la documentazione necessaria per l'estensione del limite a 3.000 euro.

La sua retribuzione mensile è pari a 2400 euro, per 13 mensilità.

Da luglio riceve i seguenti benefits:

- Auto aziendale dal valore di 300 euro mensili (da luglio a dicembre sono 1.800 euro).
- Buoni acquisto: 900 euro, riconosciuti ad agosto.

A novembre riceve un buono carburante da 300 euro ex. art. 51 comma 3 TUIR, mentre a dicembre ne riceve altri da 200 euro ex. D.L. 48/2023.

Tali buoni, rientrando nei limiti, rispettivamente dei 3.000 euro e dei 200 euro, non saranno assoggettati a tassazione ma, soltanto, a contribuzione (i 200 euro).

Mese	Retribuzione	Valore dei fringe	Imp Previdenziale	Imp Fiscale
Gennaio	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Febbraio	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Marzo	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Aprile	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Maggio	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Giugno	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Luglio	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Agosto	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Settembre	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Ottobre	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
Novembre	2.400,00	-	2.400,00	2.179,44
13ma	2.400,00		2.400,00	2.179,44
prima delle operazioni di conguaglio			28.800,00	26.153,28
dicembre	2.400,00	3.200,00	2.400,00	2.179,44

OPERAZIONI DI CONGUAGLIO	
Imponibile fiscale di dicembre	2.179,44
Imp progressivo	26.153,28
Totale imponibile a dicembre	28.332,72
Conguaglio benefit	200,00
Reddito imponibile fiscale dopo il conguaglio	28.332,72
Reddito imponibile previdenziale dopo il conguaglio	28.532,72

Esempio 5

Il dipendente Giuseppe Rossi, con figli a carico, presenta la documentazione necessaria per l'estensione del limite a 3.000 euro.

La sua retribuzione mensile è pari a 4.000 euro, per 13 mensilità.

Prima delle ferie estive, gli sono stati consegnati 2.800 euro di buoni acquisto.

A ottobre riceve buoni acquisto dal valore di 300 euro ex art. 51 c. 3 del TUIR, mentre a dicembre buoni carburante ex. D.L. 5/2023 per il valore di 200 euro.

La soglia dei 3000 euro viene, pertanto, superata mentre, quella dei 200 euro no.

Per cui i 3.100 euro vengono assoggettati a tassazione e contribuzione, mentre i 200 euro costituiranno soltanto imponibile previdenziale.

Mese	Retribuzione	Valore dei fringe	Imp Previdenziale	Imp Fiscale
Gennaio	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Febbraio	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Marzo	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Aprile	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Maggio	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Giugno	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Luglio	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Agosto	4.000,00	2.800	4.000,00	3.632,40
Settembre	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
Ottobre	4.000,00	300	4.000,00	3.632,40
Novembre	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
13ma	4.000,00	-	4.000,00	3.632,40
prima delle operazioni di conguaglio			48.000,00	43.588,80
dicembre	4.000,00	3100 + 200	4.000,00	3.632,40

OPERAZIONI DI CONGUAGLIO	
Imponibile fiscale di dicembre	3.632,40
Imp progressivo	43.588,80
Totale imponibile a dicembre	47.221,20
Conguaglio benefit	3.100,00
Reddito imponibile fiscale dopo il conguaglio	50.036,31
Reddito imponibile previdenziale dopo il conguaglio	50.521,20

Avendo, pertanto, superato la soglia di esenzione, occorrerà assoggettare a tassazione e contribuzione tutti i fringe benefit ex art. 51 comma 3 del TUIR. I 200 euro di buoni carburante, secondo l'Agenzia delle entrate (cfr. Circ. 27/E 2022), costituiscono un limite separato e, pertanto, saranno assoggettati solo a contribuzione.

Conguaglio previdenziale dei fringe benefit a seguito delle novità normative

Tenuto conto delle varie modifiche normative alla disciplina dei fringe benefit attuate nel 2023 (si pensi alla soglia dei 3.000 euro, al bonus benzina, ecc.) si può porre il problema di un potenziale conguaglio a dicembre 2023.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui a gennaio 2023 un lavoratore (con figli a carico) abbia già superato la soglia dei 258,23 euro e, pertanto, il datore di lavoro abbia assoggettato i benefits sia a tassazione che a contribuzione previdenziale.

L'articolo 40 del Decreto Lavoro (n. 48/2023) ha, infatti, esteso la soglia di non imponibilità dei fringe benefits a 3.000 euro per i soggetti con figli a carico. Cosa succederebbe se, prima dell'estensione della soglia a 3.000 euro, al lavoratore con figli a carico fossero già stati assoggettati a tassazione e contribuzione i fringe benefits a causa del superamento del limite dei 258,23 euro?

Si riportano, di seguito, le istruzioni relative alla casistica sopra evidenziata, contenute nel messaggio **INPS 3884 del 6 novembre 2023, con riferimento ai datori di lavoro non agricoli**.

Ai soli fini previdenziali, in caso di superamento del limite previsto, il datore di lavoro che opera il conguaglio provvederà al versamento dei contributi solo sul valore dei fringe benefits da lui erogati (diversamente da quanto avviene ai fini fiscali, dove sarà trattenuta anche l'IRPEF sul fringe benefit erogato dal precedente datore di lavoro).

Per le operazioni di conguaglio contributivo il datore di lavoro si atterrà alle seguenti modalità:

- *porterà in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia l'importo dei fringe benefits corrisposti nel periodo d'imposta 2023, non assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno qualora - anche a seguito di cumulo con quanto erogato dal precedente datore di lavoro - risulti complessivamente superiore a **3.000 euro** per i lavoratori dipendenti con figli a carico di cui all'articolo 40, comma 1, ovvero, superiore a **258,23 euro** per la restante platea di lavoratori dipendenti di cui al comma 2 del medesimo articolo;*
- *provvederà a trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a carico dello stesso non trattenuta nel corso dell'anno.*

Nel caso in cui, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati risulti inferiore al predetto limite, non potendo portare l'importo in diminuzione della retribuzione imponibile, il datore di lavoro dovrà provvedere al recupero della contribuzione versata sul differenziale.

Ai fini del recupero della quota di fringe benefit erogata e precedentemente sottoposta a contribuzione i datori di lavoro potranno procedere:

1. *secondo le modalità che seguono, applicabili esclusivamente nelle denunce di competenza dicembre 2023;*
2. *secondo le modalità standard, ossia con dei flussi di regolarizzazione per ciascuna mensilità di competenza interessata, specificando il nuovo imponibile, al netto del fringe benefit.*

Nella denuncia di competenza dicembre 2023 sarà possibile utilizzare la sezione <VarRebtributive>, con le variabili retributive già in uso - di seguito riportate - per ciascuna competenza dell'anno interessata da fringe benefit, che dovrà essere valorizzata singolarmente in <AnnoMeseVarRetr>:

- **FRIBEN:** *da utilizzare per la competenza specifica, indicata in <AnnoMeseVarRetr>, in cui è presente un imponibile da abbattere riferito all'importo del fringe benefit per la medesima mensilità di competenza. Si ricorda che l'imponibile originario della competenza specifica deve essere maggiore uguale all'importo presente in <ImponibileVarRetr>, altrimenti in fase delle verifiche e dei controlli successivi, l'effetto della variabile per la competenza indicata sarà annullato, ripristinando la denuncia in essere;*
- **FRBDIM:** *da utilizzare, eventualmente congiuntamente a FRIBEN, nel caso in cui per la competenza specifica ci sia eccedenza massimale. Se l'eccedenza massimale per la competenza <AnnoMeseVarRetr>:*
 - *è maggiore uguale dell'importo del fringe benefit per la medesima competenza, va utilizzata esclusivamente tale variabile retributiva, senza utilizzare la variabile FRIBEN, per abbattere l'importo del fringe benefit;*
 - *è minore dell'importo del fringe benefit per la medesima competenza, si utilizza tale variabile per annullare l'eccedenza massimale e la variabile FRIBEN per abbattere la parte restante dell'importo del fringe benefit, con la considerazione riportata nella nota del punto precedente;*
- **FRBMAS:** *da utilizzare per riportare parte dell'eccedenza massimale, presente nelle denunce di competenze successive a quelle interessate dai fringe benefit, nell'imponibile, per effetto della diminuzione degli imponibili delle competenze precedenti. A titolo esemplificativo, se viene ridotto l'imponibile di un importo pari a "X" nelle specifiche competenze*

interessate, nelle competenze successive, ove sia presente l'eccedenza massimale, parte di questa, fino a un importo pari a "X", dovrà essere riportata nell'imponibile, a partire dalla prima competenza utile. A tale fine, l'Istituto effettuerà verifiche e controlli successivi. Dove richiesto deve essere valorizzato opportunamente, per la competenza specifica, il contributo in <ContributoVarRetr>.

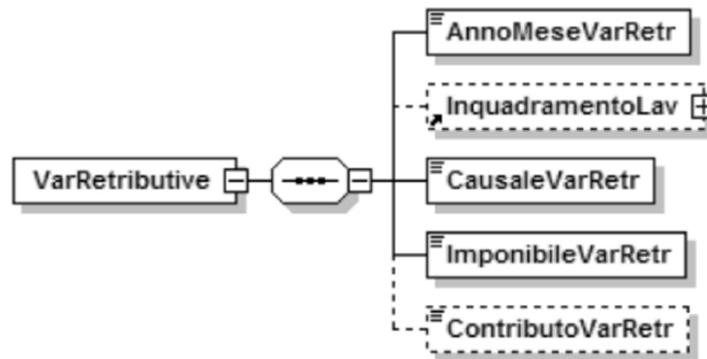
Dove richiesto deve essere valorizzato opportunamente, per la competenza specifica, il contributo in <ContributoVarRetr>.

I dati esposti nell'UniEmens, come sopra specificati, saranno poi riportati, a cura dell'Istituto, nel DM2013 "VIRTUALE" ricostruito dalle procedure come segue:

- con il codice "L490", avente il significato di "Recupero contribuzione fringe benefit";
- con il codice "L963", avente il significato di "Recupero contribuzione fringe benefit – Eccedenza Massimale";
- con il codice "M963" avente il significato di "Restituzione differenze contribuzione fringe benefit – Eccedenza Massimale".

Si rinvia al messaggio per le istruzioni relative agli altri datori di lavoro.

Elemento <VarRetributive>



Esempio

Il datore di lavoro, a marzo 2023, assoggetta a contribuzione previdenziale il valore dell'auto ad uso promiscuo che ha assegnato al dipendente soltanto per il medesimo mese, pari a 300 euro.

A settembre 2023 il dipendente presenta la dichiarazione con il codice fiscale dei figli a carico e, pertanto, il limite di esenzione arriva a 3.000 euro.

Il datore di lavoro dovrà, pertanto, restituire i contributi trattenuti al dipendente e recuperare quanto versato a carico dell'azienda.

Nella denuncia di dicembre, occorrerà procedere seguendo le istruzioni dell'INPS.

<AnnoMeseVarRetr> <2023-03>

[...]

<CausaleVarRetr> <FRIBEN>

<ImponibileVarRetr> <300>

<ContributoVarRetr> <116,50> (l'aliquota contributiva complessiva è pari al 38,85%)

Messaggio INPS n. 4027/2023

Recentemente è stato pubblicato anche il messaggio n. 4027 del 14 novembre 2023, con il quale l'Istituto chiarisce che nei casi in cui le somme imputabili al "bonus carburante", eccedenti la soglia dei 3.000 euro ma non quella dei 200 euro, non

siano state assoggettate a contribuzione, i datori di lavoro dovranno provvedere al versamento delle medesime avvalendosi dei flussi di regolarizzazione "DMVig".

Esempio

Il sostituto d'imposta eroga al dipendente Beta 200 euro di buoni carburante a gennaio 2023, che non vengono fatti confluire nell'imponibile fiscale e previdenziale.

A dicembre 2023 il lavoratore ha raggiunto la soglia dei 3.000 euro ex art. 51 c. 3 del TUIR e, pertanto, i 200 euro di buoni carburante (D.L. 5/2023) dovranno essere assoggettati a contribuzione, avvalendosi dei flussi di regolarizzazione "DMVig".

Esonero contributivo 2023: il suo innalzamento da luglio 2023 e le peculiarità sulla 13esima mensilità

La legge di bilancio 2023 (art. 1 co. 281 L. 197/2022) aveva introdotto un esonero contributivo per il periodo di paga 1° gennaio – 31 dicembre 2023 nella seguente misura:

- 2% se la retribuzione imponibile non eccede l'importo mensile di 2.692 euro;
- 3% se la retribuzione imponibile non eccede l'importo mensile di 1.923 euro.

Le percentuali dell'esonero contributivo sono poi state innalzate dall'art. 39 del Decreto Lavoro (D.L. n. 48/2023), il quale ha previsto che *"per i periodi di paga dal 1° luglio 2023 al 31 dicembre 2023 l'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore, determinato ai sensi dall'articolo 1, comma 281, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 **è incrementato di 4 punti percentuali, senza ulteriori effetti sul rateo di tredicesima. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche**"*.

Pertanto, a decorrere dal 1° luglio 2023 e fino al 31 dicembre 2023, l'esonero contributivo è riconosciuto nelle seguenti misure:

- 6% (2% + 4%), a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro;
- 7% (3% + 4%), a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro.

L'INPS ha fornito i chiarimenti operativi in merito all'innalzamento dell'esonero contributivo nel messaggio n. 1932/2023.

N.B. la novella introdotta dall'art. 39 del D.L. n. 48/2023 non ha effetti sulla tredicesima mensilità!!!

Sono, pertanto, possibili 2 casi:

1) Tredicesima mensilità erogata in un'unica soluzione nel mese di competenza (dicembre 2023)

L'esonero troverà applicazione nella misura del 2% a condizione che la tredicesima mensilità non ecceda l'importo di 2.692 euro ovvero nella misura del 3% a condizione che la tredicesima mensilità non ecceda l'importo di 1.923 euro.

2) Tredicesima mensilità erogata mensilmente

L'esonero troverà applicazione relativamente al singolo rateo di tredicesima nella misura del 2% a condizione che il rateo mensile di tredicesima non ecceda l'importo di 224 euro (pari all'importo di 2.692 euro/12) ovvero nella misura del 3% a condizione che il rateo mensile di tredicesima non ecceda l'importo di 160 euro (pari all'importo di 1.923 euro/12).

Nello specifico, l'INPS ha chiarito che la verifica del rispetto delle soglie retributive, ai fini dell'applicabilità della riduzione, nonché ai fini della determinazione della sua entità, deve essere effettuata in maniera distinta sulla retribuzione mensile e sui ratei di tredicesima e considerato che l'innalzamento dell'esonero di cui alla novella legislativa non produce effetti sui ratei di tredicesima, la riduzione della quota contributiva a carico del lavoratore, per il periodo di paga da luglio 2023 a dicembre 2023, potrà operare, distintamente, sia sulla retribuzione corrisposta nel mese, laddove inferiore o uguale al limite

di importo di 2.692 euro (riduzione del 6%) o di 1.923 euro (riduzione del 7%), sia sull'importo della tredicesima mensilità corrisposta nel mese di competenza di dicembre 2023, laddove inferiore o uguale all'importo di 2.692 euro (riduzione del 2%) o di 1.923 euro (riduzione del 3%).

Laddove nel periodo di paga da luglio 2023 a dicembre 2023, i ratei della tredicesima mensilità vengano erogati nei singoli mesi, la riduzione della quota a carico del lavoratore potrà operare, distintamente, sia sulla retribuzione lorda (imponibile ai fini previdenziali, al netto dei ratei di mensilità aggiuntiva corrisposti nel mese), se inferiore o uguale al limite di 2.692 euro (riduzione del 6%) o di 1.923 euro (riduzione del 7%), sia sui ratei di tredicesima, qualora l'importo di tali ratei non superi nel mese di erogazione l'importo di 224 euro, pari all'importo di 2.692 euro/12 (riduzione del 2%), ovvero di 160 euro, pari all'importo di 1.923 euro/12 (riduzione del 3%) .

In caso di cessazione, inizio o sospensione del rapporto di lavoro in corso d'anno, il massimale dei ratei di tredicesima dovrà essere riparametrato al numero di mensilità maturate, moltiplicando l'importo di 224 euro (per l'applicazione della riduzione di 2 punti percentuali) o di 160 euro (per l'applicazione della riduzione di 3 punti percentuali) per il numero di mensilità maturate.

La riforma fiscale del 2022

La Legge di Bilancio 2022 ha apportato rilevanti novità al sistema di tassazione delle persone fisiche, con decorrenza dal 1° gennaio 2022, aventi lo scopo di ridurre la pressione fiscale e garantire il principio di progressività dell'imposta, perseguendo al contempo il principio della semplificazione.

Le suddette modifiche devono, inoltre, essere valutate complessivamente tendendo in considerazione anche le disposizioni vigenti in materia di **assegno unico universale**, di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 dicembre 2021, n. 230.

Nello specifico, gli interventi complessivamente adottati dal Legislatore hanno riguardato:

- a) la revisione delle aliquote fiscali per le persone fisiche;
- b) la rimodulazione delle "altre detrazioni", relativamente a quelle da lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 13 del TUIR;
- c) la rimodulazione delle detrazioni derivanti da redditi da pensione;
- d) le modifiche al "trattamento integrativo";
- e) la modifica alla disciplina delle detrazioni per "carichi di famiglia" ed introduzione dell'assegno unico;
- f) la modifica alla disciplina dell'Irap.

Segue una disamina delle novità sopra individuate: si ricorda, sul punto, che molti chiarimenti interpretativi sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022.

a) La revisione delle aliquote fiscali per le persone fisiche

L'articolo 1, comma 2, della Legge di Bilancio 2022 ha modificato le aliquote di tassazione contenute nell'articolo 11, comma 1, del TUIR il quale, nella formulazione attuale, prevede che l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 del TUIR, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- 1) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- 2) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento;
- 3) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
- 4) oltre 50.000 euro, 43 per cento.

Pertanto, rispetto alla previgente disciplina, si evidenziano le seguenti differenze:

- 1) la seconda aliquota è stata ridotta dal 27 al 25 per cento;
- 2) la terza aliquota è ridotta dal 38 al 35 per cento;
- 3) è stata soppressa l'aliquota del 41 per cento;
- 4) i redditi sopra i 50.000 euro sono ora tassati al 43 per cento.

Seguono delle Tabelle che mostrano sinteticamente lo stato attuale dell'articolo 11 del TUIR.

SCAGLIONE ANNUO	ALIQUTA	CORRETTIVO ANNUALE
Fino a 15.000 euro	23%	–
Da 15.000,01 a 28.000 euro	25%	300,00
Da 28.000,01 a 50.000 euro	35%	3.100,00
Oltre	43%	7.100,00

SCAGLIONE MENSILE	ALIQUTA	CORRETTIVO MENSILE
Fino a 1250,00 euro	23%	–
Da 1250,01 a 2333,33 euro	25%	25,00
Da 2333,34 a 4166,67 euro	35%	258,33
Oltre	43%	591,67

Le suddette tabelle contengono dei valori correttivi per agevolare il lettore nel calcolo dell'imposta dovuta.

Nello specifico, al fine di calcolare l'imposta in modo corretto il lettore dovrebbe moltiplicare il reddito imponibile per l'aliquota corrispondente: al risultato così ottenuto dovrà poi essere sottratto il corrispondente correttivo.

Esempio sul valore annuale.

Imponibile fiscale pari a 16.000 euro.

$$I_{rpef} = (16.000 \times 25 : 100) - 300 = 3.700$$

Esempio sul valore mensile

Imponibile fiscale pari a 5.600 euro

$$I_{rpef} = (5.600 \times 43 : 100) - 591,67 = 1.816,33$$

Segue una Tabella che sintetizza le differenze.

2022		2021	
SCAGLIONE ANNUO	ALIQUTE	SCAGLIONE ANNUO	ALIQUTE
Fino a 15.000 euro	23%	Fino a 15.000 euro	23%
Da 15.000,01 a 28.000 euro	25%	Da 15.000,01 a 28.000 euro	27%
Da 28.000,01 a 50.000 euro	35%	Da 28.000,01 a 55.000 euro	38%
-	-	Da 55.000,01 a 75.000 euro	41%

Oltre	43%	Oltre	43%
-------	-----	-------	-----

b) La rimodulazione delle “altre detrazioni” ai sensi dell’articolo 13 del TUIR

La Legge di Bilancio 2022 ha rimodulato, come sopra anticipato, anche le c.d. “detrazioni da lavoro”, di cui all’articolo 13 del Tuir.

Nello specifico, a seguito della nuova formulazione, la nuova detrazione ammonta a:

- a) 1.880 euro, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro. La norma precisa che l’ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato, mentre per quelli a termine la detrazione minima è pari a 1.380 euro. Come ricorda l’Agenzia delle Entrate, tali misure minime competono laddove superiori al risultato derivante dal calcolo di ragguglio al periodo di spettanza nell’anno.
- b) 1.910 euro, aumentata del prodotto tra 1.190 euro e l’importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 13.000 euro, se l’ammontare del reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro;
- c) 1.910 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l’importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l’importo di 22.000 euro.

Ai sensi del nuovo comma 1.1 dell’articolo 13 del TUIR, se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro, la detrazione spettante ai sensi del menzionato comma 1 è aumentata di un importo pari a 65 euro.

Di seguito una tabella riepilogativa delle nuove detrazioni dal lavoro e di quelle precedenti:

DETRAZIONI DA LAVORO DIPENDENTE DAL 2022	
Reddito complessivo	Importo detrazione
non superiore a euro 15.000	1.880 (in ogni caso non inferiore a 690 euro o, se a tempo determinato, a 1.380 euro)
compreso tra euro 15.000,01 e 28.000	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000]$
compreso tra euro 28.000,01 e 50.000	$1.910 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
oltre	–

L’importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi complessivi superiori a 25.000 euro e fino a 35.000 euro.

DETRAZIONI DA LAVORO DIPENDENTE DAL 2008 AL 2021	
Reddito complessivo	Importo detrazione
non superiore a euro 8.000	1.880

compreso tra euro 8.000,01 e 28.000	"978 + 902 x [(28.000 – Reddito complessivo)/20.000]"
compreso tra euro 28.000,01 e 55.000	"978 x [(55.000 – Reddito complessivo)/27.000]"
oltre	–

Riassumendo le modifiche, si rileva quanto segue:

- 1) viene ampliata, da 8.000 euro a 15.000 euro, il primo scaglione al quale si applica la detrazione di 1.880 euro (rimasta invariata);
- 2) per il secondo scaglione di reddito (superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro) viene estesa la misura della detrazione base, che passa da 978 euro a 1.910 euro. Subisce una modifica anche la quota ulteriore di tale detrazione che passa da 902 euro a 1.190 euro;
- 3) viene ridotta da 55.000 euro a 50.000 euro il terzo scaglione per il quale spetta la detrazione che, per tali redditi, passa da 978 euro a 1.910 euro;
- 4) è stato introdotto un aumento di 65 euro annui della detrazione applicabile alla fascia di reddito superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro.

L’Agenzia delle Entrate ha specificato (cfr. Circ. 4/2022) che il suddetto importo è da intendersi come correttivo in aumento alle detrazioni precedentemente riproporzionate e deve essere corrisposto - in presenza dei requisiti reddituali suindicati - per intero nel corso dell’anno 2022, **senza effettuare alcun ragguglio al periodo di lavoro nell’anno.**

In pratica, prosegue l’Agenzia, il sostituto di imposta riconosce la suddetta detrazione aggiuntiva sin dal **primo periodo di paga** del 2022, fermo restando che alla fine dell’anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro, deve ricalcolare la detrazione effettivamente spettante in relazione all’ammontare della retribuzione complessivamente erogata nel periodo d’imposta.

Esempio Uno : detrazione aggiuntiva spettante solo in sede di conguaglio

Dipendente assunto il 1° gennaio 2023

Imponibile Fiscale fino a Novembre 2023: 20.000

Reddito complessivo stimato in corso d’anno: 22.000

Detrazione applicata fino a Novembre 2023: $1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000] = 2.459,23$ che sarà divisa per 365 e moltiplicato per 334 (giorni di detrazione dal 1 gennaio al 30 novembre), dando come risultato 2.250,36.

Irpef trattenuta fino a Novembre: 2.240,77

Con la retribuzione di dicembre 2023 viene erogato un premio di risultato, per un totale imponibile, dal punto di vista fiscale, pari a 7.000 euro.

La detrazione sarà da ricalcolare, a causa del conguaglio di fine anno.

Imponibile fiscale definitivo 2023: 27.000

Detrazione complessivamente spettante per il 2023: 2.001,53 + 65 euro (tot. 2.066,53), tenuto conto che il reddito ha superato i 25.000 euro ma non i 35.000.

I 65 prima non erano spettanti perché il reddito stimato era inferiore a 25.000,01 euro

Irpef complessivamente dovuta per il 2023: 4.383,47

Irpef a debito per il 2023, da trattenere in sede di conguaglio= 4.383,47 - 2.240,77 = 2.142,69

Esempio Due: detrazione aggiuntiva sempre spettante

Dipendente assunto il 1° febbraio 2023

Imponibile Fiscale a Novembre 2023: 25.500;

Reddito complessivo stimato per il 2023: 26.000 euro

Detrazione a novembre: $(1910 + 65) + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000]$ 1.791,50;

Nota: Per semplicità, anche di tipo tecnico, i 65 euro sono stati accorpati alla detrazione pari a 1910 euro: si ricorda che la stessa Agenzia, nella Circolare n. 4/2022 ha ammesso che la suddetta detrazione non deve comunque essere riproporzionata in base al periodo e, pertanto, in sede di conguaglio si riconoscerà la misura piena.

Imposta netta trattenuta fino a novembre: 3.916,92 €

Imponibile Fiscale a Dicembre: 27.500;

Detrazione complessiva spettante per il 2023: 2.085,77;

Imposta lorda complessiva dovuta per il 2023: 6.575;

Imposta netta complessivamente dovuta per il 2023: 4.489,23

Differenza in sede di conguaglio = 572,31

c) Detrazione per redditi da pensione

La Legge di Bilancio 2022 ha aggiornato anche la detrazione applicabile ai redditi da pensione di cui all'articolo 13 comma 3 del TUIR.

Segue, sul punto, una Tabella riepilogativa delle nuove detrazioni in commento.

DETRAZIONI DA LAVORO DIPENDENTE DAL 2022	
Reddito complessivo	Importo detrazione
Reddito complessivo non superiore a 8.500 euro	1.955 euro (in ogni caso non inferiore a 713 euro)
Reddito complessivo superiore a 8.500 euro e fino a 28.000 euro	$700 + 1.255 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 19.500]$
Reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 50.000 euro	$700 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
Reddito complessivo superiore a 50.000 euro	Nessuna detrazione

L'importo della detrazione va aumentato di 50 euro per i redditi complessivi da 25.001 a 29.000 euro.

d) Le modifiche al “trattamento integrativo”

Le misure volte ad abbattere la pressione fiscale hanno interessato anche istituti come la c.d. “ulteriore detrazione” ed il “trattamento integrativo”.

Tuttavia, come ricorda l’Agenzia delle Entrate nella Circolare 4/2022, l’intervento attuato dalla Legge di Bilancio 2022, ha comportato:

- la modifica dell’articolo 1 del D.L. n. 3 del 2020, concernente il «Trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati»;
- l’abrogazione dell’articolo 2 del D.L. n. 3 del 2020 che – originariamente previsto in vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni – introduceva una «Ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati» per i redditi complessivi superiori a 28.000 euro ma inferiori a 40.000 euro.

Prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2022, l’articolo 1 del Decreto Legge n. 3/2020 riconosceva una somma a titolo di trattamento integrativo (pari ad un massimo di 1.200 euro annui, rapportati ai giorni di detrazione) in favore dei percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilati, alle seguenti condizioni:

- l’imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati risultasse superiore all’ammontare della detrazione spettante per lavoro dipendente e assimilati;
- il reddito complessivo non risultasse superiore a 28.000 euro.

In pratica, era necessaria la previa verifica della “capienza” dell’imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati rispetto alla detrazione spettante per le stesse tipologie reddituali.

Giova riassumerne il funzionamento relativo alla disciplina precedente tramite il seguente schema di sintesi.

PRECEDENTE DISCIPLINA (FINO AL 31/12/2021)	
IMPORTO	1.200 EURO ANNUI
BENEFICIARI	REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI
CONDIZIONI	1) REDDITO INFERIORE A 28.000 EURO 2) DIFFERENZA TRA REDDITO E DETRAZIONE EX. ART. 13 C. 1 POSITIVA

La Legge di bilancio 2022 ha, invece, ridotto da 28.000 euro a 15.000 euro la soglia di reddito complessivo sopra la quale il trattamento integrativo non spetta (se non a specifiche condizioni): le modalità di calcolo sono, invece, rimaste le medesime, con riferimento ai redditi fino a 15.000 euro.

NUOVA DISCIPLINA – REDDITI FINO A 15.000 EURO	
IMPORTO	1.200 EURO ANNUI
BENEFICIARI	REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI
CONDIZIONI	1) REDDITO INFERIORE A 15.000 EURO 2) DIFFERENZA TRA REDDITO E DETRAZIONE EX. ART. 13 C. 1 POSITIVA

Fermo restando la condizione di cui al punto 2) della tabella sopra riportata¹², il trattamento integrativo è comunque riconosciuto anche nei casi in cui il reddito complessivo sia superiore a 15.000 euro, ma non a 28.000 euro, a condizione che la somma di alcune specifiche detrazioni sia di ammontare superiore all'imposta lorda, determinata in maniera ordinaria.

In questa casistica, il trattamento integrativo, per un ammontare non superiore ai 1.200 euro, è determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle detrazioni, indicate di seguito, e l'imposta lorda determinata per l'anno in corso, secondo le regole ordinarie:

- a) detrazioni per carichi di famiglia (articolo 12 del TUIR);
- b) detrazioni per lavoro dipendente e assimilati (articolo 13, comma 1, del TUIR), considerando anche il nuovo correttivo, pari a 65 euro, per i redditi tra 25.000,01 e 35.000;
- c) detrazioni per interessi passivi su prestiti o mutui agrari contratti fino al 31 dicembre 2022 (articolo 15, comma 1, lettera a), del TUIR);
- d) detrazioni per interessi passivi su mutui contratti fino al 31 dicembre 2022 per l'acquisto o la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale (articolo 15, comma 1, lettera b), e comma 1-ter, del TUIR);
- e) detrazioni per spese sanitarie superiori a 15.493,71 euro sostenute fino al 31 dicembre 2022 e rateizzate alla medesima data (articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR);
- f) detrazioni per spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici sostenute fino al 31 dicembre 2022 e rateizzate alla medesima data (articolo 16-bis del TUIR, attualmente disciplinato dall'articolo 16, comma 1, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90);
- g) tutte le detrazioni previste da altre disposizioni normative relative a spese sostenute fino al 31 dicembre 2022 e rateizzate alla medesima data¹³.

Come fa notare l'Agenzia delle Entrate, le detrazioni di cui alle precedenti lettere c), d), e), f) e g) afferiscono a spese sostenute fino al 31 dicembre 2022, ma la cui detrazione si protrae nell'anno di imposta 2023 ed, eventualmente, negli anni successivi per effetto della rateazione prevista dalla normativa di riferimento.

¹² In pratica, la verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati rispetto alla detrazione spettante per le stesse tipologie reddituali. A tal fine, specifica l'Agenzia delle Entrate, l'imposta lorda va determinata secondo le regole ordinarie e non sui soli redditi da lavoro dipendente e assimilati (cfr. circ. 4/2022).

¹³ Si tratta, in particolare, delle rate residue derivanti dalle detrazioni spettanti per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 per:

- interventi ammessi al c.d. Sisma bonus (articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del d.l. n. 63 del 2013);
- interventi ammessi al c.d. Bonus verde (articolo 1, commi da 12 a 15, della legge 27 dicembre 2017, n. 205);
- interventi finalizzati al recupero o al restauro delle facciate degli edifici esistenti - Bonus facciate (articolo 1, commi da 219 a 223, della legge 27 dicembre 2019, n. 160);
- interventi di acquisto e posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica (articolo 16-ter del d.l. n. 63 del 2013);
- spese per l'arredo degli immobili ristrutturati - Bonus mobili (articolo 16, comma 2, del d.l. n. 63 del 2013);
- spese per l'arredo degli immobili giovani coppie (articolo 1, comma 75, della legge 28 dicembre 2015, n. 208);
- spese per acquisto abitazione classe energetica A o B (articolo 1, comma 56, della legge 28 dicembre 2015, n. 208);
- spese per interventi finalizzati al risparmio energetico - Eco bonus (articolo 1, commi da 344 a 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013);
- Superbonus (articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77).

REDDITO COMPLESSIVO FINO A 15.000 EURO



VERIFICA CAPIENZA IMPOSTA LORDA (SU REDDITI LAV. DIP. E ASSIMILATI) CON DETRAZIONI EX ART. 13 C. 1



DIFFERENZA POSITIVA



DIFFERENZA NEGATIVA



SI TRATT. INTEGRATIVO



NO TRATT. INTEGRATIVO

REDDITO COMPLESSIVO TRA 15.000,01 E 28.000,00 EURO



VERIFICA CAPIENZA IMPOSTA LORDA (SU REDDITI LAV. DIP. E ASSIMILATI) RISPETTO ALLE DETRAZIONI EX ART. 13 C. 1 DEL TUIR



DIFFERENZA POSITIVA (CAPIENZA)



DIFFERENZA NEGATIVA (INCAPIENZA)



NO TRATT. INTEGRATIVO

VERIFICA INCAMPIENZA IMPOSTA LORDA (REGOLE ORDINARIE -> TUTTI REDDITI) RISPETTO ALLE DETRAZIONI DI CUI ALLE PRECEDENTI LETTERE DA A) A G)



DIFFERENZA POSITIVA (CAPIENZA)



DIFFERENZA NEGATIVA (INCAPIENZA)



NO TRATT. INTEGRATIVO



SI TRATT. INTEGRATIVO (IMPOSTA – DETRAZIONI, MAX 1.200)

Seguiranno degli esempi, ripresi direttamente dalla circolare n. 4/2022 dell'Agenzia delle Entrate. Si fa presente che alcuni degli esempi che seguiranno prendono in considerazione anche detrazioni che il datore di lavoro non può conoscere ed applicare in fase di conguaglio di fine anno: in tali situazioni i lavoratori provvederanno al corretto ricalcolo in sede di dichiarazione dei redditi.

ESEMPIO UNO – REDDITO INFERIORE AI 15.000 EURO

Lavoratore con reddito da lavoro dipendente relativo al 2023 pari a 14.000 euro (non è in possesso di altre tipologie reddituali). Il contratto di lavoro è a tempo indeterminato.

Imposta lorda pari a 3.220 euro

Detrazione di lavoro dipendente pari a 1.340 euro

Giorni di detrazione pari a 365

La prima condizione è soddisfatta, essendo la differenza tra imposta lorda (calcolata sul solo reddito dal lavoro dipendente) e le detrazioni ex art. 13 comma 1 del TUIR positiva.

Lavoratore avrà diritto a una somma pari a 1.200 euro, a titolo di trattamento integrativo, che non concorre alla formazione del reddito.

ESEMPIO DUE – REDDITO SUPERIORE A 15.000 EURO

Lavoratore con reddito relativo al 2023 pari a 25.000 euro, composto come segue:

- 18.000 euro derivante da rapporto di lavoro a tempo indeterminato (in forza al primo gennaio 2023);
- 7.000 euro derivanti da redditi agrari.

Detrazioni spettanti:

- 7.000 euro per spese relative ad interessi passivi su un mutuo agrario, contratto il 10 giugno 2021;
- 690 euro per coniuge a carico;
- 2.825 euro da lavoro dipendente.

La prima condizione richiesta dalla disposizione, e cioè che la differenza tra l'imposta lorda sul reddito da lavoro dipendente e le relative detrazioni, è soddisfatta e, pertanto, si potrà passare alla seconda verifica.

Imposta lorda = $(15.000 \times 23 : 100) + (3.000 \times 25 : 100) = 4.200$

$4.200 - 2.825 = 1.350$

In pratica, occorrerà verificare che vi sia "incapienza" dell'imposta lorda determinata secondo le regole ordinarie, rispetto alle detrazioni di cui alle precedenti lettere da a) a g).

IMPOSTA LORDA COMPLESSIVA REDDITI PERCEPITI = 5720 euro;

- ammontare detrazioni lavoro dipendente, pari a 2.185 euro;
- ammontare detrazioni per carichi di famiglia, pari a 690 euro;
- ammontare detrazioni per interessi passivi di mutuo agrario $(1.500 \times 19/100)$, pari a 760 euro;
- ammontare della seconda rata di detrazione di cui all'articolo 16-bis del TUIR, pari a 3.000 euro;

TOTALE DELLE DETRAZIONI = 6.635 euro.

IMPOSTA LORDA – DETRAZIONI = 915 euro

Siccome il soggetto in questione gode di 365 giorni di detrazione ha diritto ad un trattamento integrativo pari a 915 euro.

Visto che il datore di lavoro non poteva conoscere il possesso delle detrazioni relativi agli interessi passivi di mutuo agrario, nonché quelle per il recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis del TUIR, non ha applicato il trattamento integrativo in busta paga e, pertanto, sarà da richiedere in dichiarazione dei redditi.

Qualora la differenza di cui sopra risulti di un ammontare pari, ad esempio, a 1.400 euro, spetterebbe, a titolo di trattamento integrativo, una somma pari a 1.200 euro, limite massimo prescritto dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del D.L. n. 3 del 2020.

Gli adempimenti del sostituto d'imposta

Ma quali sono gli adempimenti del sostituto d'imposta? Prima della pubblicazione della circolare, tenuto conto delle nuove regole, alcuni sostituti di imposta non sapevano se applicare o meno il trattamento integrativo per i redditi tra i 15.000,01 e i 28.000,00.

L'Agenzia delle Entrate è, invece, intervenuta sul punto, chiarendo che il trattamento integrativo di cui all'articolo 1 del D.L. n. 3 del 2020 va riconosciuto dai sostituti d'imposta in via automatica, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei sostituiti.

Viene confermata, in pratica, la regola dell'applicazione automatica in assenza di apposita **richiesta di senso contrario** da parte del sostituto.

L'Agenzia, inoltre, precisa che i sostituti d'imposta devono determinare la spettanza del trattamento integrativo e il relativo importo sulla base dei dati a loro disposizione che sono:

- il reddito previsionale relativo all'anno in corso;
- le detrazioni a lui note, vale a dire quelle di cui agli articoli 12 e 13, commi 1 e 1.1, del TUIR.

Si tratta, in pratica, delle "altre detrazioni" (c.d. "da lavoro") e di quelle per carichi di famiglia che sono quelle per:

- il coniuge;
- i figli di età pari o superiore ai 21 anni;
- gli altri familiari indicati nell'art. 433 c.p.c.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che i sostituti d'imposta devono determinare la spettanza del trattamento integrativo, e il relativo importo, anche in base ai dati di cui entrano in possesso come, per esempio, il possesso di altri redditi derivanti da rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento.

OBBLIGHI DEL SOSTITUTO DI IMPOSTA IN SINTESI



DEVE APPLICARE DIRETTAMENTE IL T.I. (SALVO RICHIESTA CONTRARIA)



VERIFICA PRESENZA CONDIZIONI IN BASE A DATI A LUI NOTI CHE SONO:

DETRAZIONI EX. ART. 12 E 13 COMMI 1 E 1.1. DEL TUIR

REDDITO PRESUNTO ANNUO

REDDITI DERIVANTI DA ATRI RAPPORTI DI LAVORO (qualora comunicati)



EFFETTUA IL CONGUAGLIO DEL T.I. A FINE ANNO ED IN CASO RECUPERA (in 8 rate se l'importo supera 60 euro)

L'eventuale conguaglio definitivo va effettuato in sede di dichiarazione dei redditi presentata dal sostituto: nel caso in cui, in tale sede, il trattamento integrativo si riveli non spettante occorrerà procedere al recupero del relativo importo.

Nel caso in cui il predetto importo superi 60 euro, il recupero dello stesso è effettuato in otto rate di pari ammontare a partire dalla prima retribuzione che tiene conto degli effetti del conguaglio.

Tuttavia, in caso di cessazione del rapporto, il sostituto è tenuto a recuperare i benefici fiscali non spettanti in un'unica soluzione, indipendentemente dall'importo: qualora ciò non fosse possibile per incapienza 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 incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo».

Sul punto, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 35/E/2020 ha istituito i codici tributo necessari ai sostituti per compensare i crediti che maturano a seguito dell'erogazione del trattamento integrativo.

Per i datori di lavori privati il codice tributo da esporre nella sezione erario è "1701", in corrispondenza della colonna "importi a credito compensati". Nei campi "rateazione/regione/prov./mese rif." E anno di riferimento sono indicati rispettivamente il mese e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione del trattamento integrativo, nei formati "00MM" e "AAAA".

Esempio di compilazione del modello F24

Lavoratore assunto il 1° gennaio 2023 con reddito presunto pari a 14.000 euro.

$$1.200/365 * 21 = 101,09$$

Compilazione modello F24

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	1701	01	2023		101,09
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice alto				
TOTALE A				B	SALDO (A-B)

Seguono alcuni esempi relativi alla gestione del trattamento integrativo in sede di conguaglio di fine anno.

Esempio 1 Reddito sempre inferiore a 14.600 euro, lavoratore sempre in forza

Lavoratore assunto il 1° gennaio 2023;
 Reddito complessivo stimato 14.600 euro;
 Trattamento integrativo riconosciuto fino a Novembre 2023 dal datore di lavoro: 1.098 euro (1.200/365*334).
 Reddito complessivo al 31 dicembre 14.850 euro;
 Trattamento integrativo complessivamente spettante:
 $RC < 15.000 \text{ EURO} = 1.200/365 * \text{giorni di detrazione} = 1.200/365 * 365 = 1.200 \text{ euro};$
 Trattamento integrativo spettante a dicembre 2022 (conguaglio): 102 euro.

Esempio 2 - Lavoratore assunto in corso d'anno

Lavoratore assunto il 1° luglio 2023;
 Reddito complessivo stimato 13.600 euro;
 Trattamento integrativo riconosciuto fino a Novembre 2023 dal datore di lavoro: 503 euro
 Reddito complessivo al 31 dicembre 13.785 euro;
 Trattamento integrativo complessivamente spettante: 605
 $RC < 15.000 \text{ EURO} = 1.200/365 * \text{giorni di detrazione} = 1.200/365 * 184 = 605$
 Trattamento integrativo spettante a dicembre 2022 (conguaglio): 102 euro.

Esempio 3 - Lavoratore cessato in corso d'anno

Lavoratore assunto il 1° gennaio 2023;

Reddito complessivo stimato 29.000 euro;
 Data cessazione: 30 giugno 2023;
 Trattamento integrativo riconosciuto fino a giugno 2023 dal datore di lavoro: 0 euro
 Reddito complessivo al 31 dicembre 13.785 euro;
 Trattamento integrativo complessivamente spettante: 595
 $RC < 15.000 \text{ EURO} = 1.200/365 * \text{giorni di detrazione} = 1.200/365 * 181 = 595 \text{ euro}$
 Trattamento integrativo spettante a dicembre 2022 (conguaglio): 595 euro.

Esempio 4 – Lavoratore a cui viene recuperato il trattamento integrativo

Lavoratore assunto il 1° gennaio 2023;
 Reddito complessivo stimato 14.000 euro;
 Trattamento integrativo riconosciuto fino a novembre 2023 dal datore di lavoro: 1098 euro
 Reddito complessivo al 31 dicembre 18.000 euro, a causa di un premio;
 Trattamento integrativo complessivamente spettante: 0
 Trattamento integrativo spettante a dicembre 2023 (conguaglio): -1098 euro, che sarà recuperato in 8 rate dalla prima retribuzione utile dopo il conguaglio (perché superiore a 60 euro).

e) modifica alla disciplina delle detrazioni per “carichi di famiglia” ed introduzione dell’assegno unico

Come noto, il D.Lgs. n. 230/2021 ha introdotto, a decorrere dal 1° marzo 2022, l’assegno unico e universale per i figli a carico (AUU).

Tale nuovo istituto sostituisce sia l’Assegno per il nucleo familiare che, come vedremo meglio, le detrazioni per i figli a carico di età inferiore a 21 anni.

L’importo in commento è riconosciuto su base mensile per il periodo compreso tra marzo di ciascun anno e febbraio dell’anno successivo, ai nuclei familiari sulla base dell’indicatore della situazione economica equivalente (ISEE).

Oltre all’introduzione dell’assegno unico universale, è stato modificato l’articolo 12 del TUIR, contenente la disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia, la cui nuova versione, **a far data dal 1° marzo 2022**, prevede nello specifico quanto segue:

- la perdita di efficacia delle detrazioni fiscali per figli a carico minori di 21 anni, ivi incluse le maggiorazioni per figli minori di tre anni e per quelli con disabilità;
- l’abrogazione della detrazione per famiglie numerose (in presenza di almeno quattro figli) di cui al comma 1-bis;
- la permanenza della detrazione per i figli a carico con età pari o superiore ai 21 anni.

Sul punto, giova ricordare che i figli di età non superiore ai 24 anni si considerano a carico qualora percepiscano un reddito annuo pari od inferiore a 4.000 euro. Quelli di età superiore a 24 anni, per essere considerati a carico, devono percepire un reddito annuo inferiore a 2.840.51 euro.

Si fa presente che il Decreto “Sostegni – ter” ha modificato ulteriormente l’articolo 12 in materia di detrazioni per spese ed oneri sostenuti nell’interesse dei familiari fiscalmente a carico, con l’inserimento del comma 4-ter, nell’articolo 12 del TUIR.

4-ter. 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 detrazione.

Nello specifico, per i figli di età inferiore ai 21 anni, e che sono fiscalmente a carico, anche se non spettano più le detrazioni, continuano a spettare le ulteriori detrazioni e le deduzioni previste per oneri e spese sostenute nell’interesse di tali soggetti.

Invece, 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 welfare¹⁴.

¹⁴ Non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore normale dei servizi di welfare di cui all’articolo 51, comma 2, del TUIR messi a disposizione dal datore di lavoro a tutti i dipendenti anche se goduti da figli di età inferiore ai 21 anni, per i quali non spettano le detrazioni di cui all’articolo 12 del TUIR (cit. Circolare 4 del 2022).

L'articolo 12 è stato, inoltre, modificato nel senso di escludere esplicitamente i figli di età inferiore a 21 anni, per i quali non spettano più le detrazioni per carichi di famiglia, dagli "altri familiari":

*d) 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 spetti 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.*

Il codice fiscale dei familiari a carico: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 55/E del 3 ottobre 2023, ha fornito importanti indicazioni per quanto concerne il reperimento del codice fiscale dei familiari a carico del lavoratore, a prescindere che per gli stessi il dipendente abbia beneficiato o meno delle detrazioni nel corso dell'anno di imposta.

In particolare, tutti i codici fiscali dei familiari a carico, secondo le istruzioni che saranno diramate dall'AdE, dovranno essere indicati all'interno della CU 2024 per consentire all'istituto di gestire correttamente il transito di informazioni.

Nella risoluzione in commento, quindi, *si ribadisce l'importanza dell'indicazione nella CU dei dati relativi ai familiari che nel periodo d'imposta di riferimento sono stati fiscalmente a carico e, per i quali, come precisato nelle istruzioni della CU, non ci siano state le condizioni per usufruire delle detrazioni per familiari a carico, indipendentemente se gli oneri siano stati riconosciuti dal sostituto nella CU.* Tale chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate è una diretta conseguenza delle modifiche apportate alle detrazioni per carichi di famiglia e all'introduzione dell'assegno unico che ha reso l'informazione del codice fiscale di difficile reperimento da parte del datore di lavoro.

In particolare, l'indicazione del codice fiscale all'interno della CU 2024 è necessaria per:

- il corretto transito delle informazioni tra CU2024 e dichiarazione dei redditi precompilata (mod. 730) al fine di consentire il corretto riconoscimento delle deduzioni e/o detrazioni degli oneri sostenuti dai lavoratori per i familiari a carico;
- applicare correttamente la normativa sui fringe benefit;
- determinare correttamente le addizionali regionali all'IRPEF in quelle regioni ove, a seguito dell'introduzione dell'assegno unico universale, sono state introdotte agevolazioni correlate ai carichi di famiglia (es. regione Liguria, Piemonte, Campania, Puglia).

Rispetto a tale adempimento, la stessa Agenzia delle Entrate, in risposta ad una lettera inviata dal consiglio nazionale dell'ordine dei Consulenti del Lavoro, ha chiarito che il reperimento dei codici fiscali dei familiari a carico sarà effettuato, in prima istanza, attraverso un confronto con l'INPS. In particolare, l'AdE procederà a recuperare i codici fiscali dei figli per i quali viene percepito l'assegno unico direttamente dall'istituto di previdenza, alleggerendo così l'onere in capo ai datori di lavoro di reperimento di tale informazione.

Inoltre, nella risposta al consiglio nazionale dell'ordine dei Consulenti del Lavoro, l'agenzia delle entrate ribadisce che l'obbligo di indicare il codice fiscale dei figli a carico, a prescindere dal riconoscimento o meno delle detrazioni, si realizza ogni qual volta che:

- il lavoratore, in fase di conguaglio fiscale, chiede al sostituto di imposta il riconoscimento di una detrazione per le spese sostenute per conto del figlio;
- la Regione riconosce delle agevolazioni sulle addizionali in presenza di figli a carico;
- si rende necessario il riconoscimento dell'esenzione del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti con figli a carico (valore per il 2023: 3.000 euro).

Il ravvedimento operoso

L'Istituto del ravvedimento operoso è disciplinato dall'articolo 13 del **Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472** e consiste in una riduzione delle sanzioni amministrative, derivanti dalla violazione di norme tributarie, per chi regolarizza spontaneamente (appunto, "si ravvede") a condizione che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano

iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Il Decreto Legislativo 158/2015, di riforma del sistema sanzionatorio tributario, ha modificato in parte anche il suddetto Istituto, prevedendo che tali novità entrassero in vigore dal primo gennaio 2017 (ex art. 31 comma 1, D.Lgs 158/2015).

La Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015) ha, invece, accelerato i tempi di entrata in vigore del Decreto Legislativo in commento portando la vigenza delle suddette modifiche al 1° gennaio 2016.

Il ravvedimento è stato reso ancora più favorevole rispetto agli anni precedenti, come si vedrà dalla tabella che segue.

1. TERMINI	2. RAVVEDIMENTO	3. SANZIONI CON RAVVEDIMENTO	4. DIFFERENZE 2015
Entro 14 giorni dalla scadenza del termine per il versamento	1/15 di 1/10 del 15% per ogni giorno di ritardo	0,1 per cento al giorno	0,2 per cento al giorno
Dal 15° al 30° giorno dalla scadenza del termine per il versamento	1/10 del 15%	1,50 per cento	3 per cento
Dal 31° - 90° giorno dalla scadenza del termine per il versamento	1/9 del 15%	1,6667 per cento	3,33 per cento
Dal 91° giorno al termine di presentazione della dichiarazione dell'anno della violazione	1/8 del 30%	3,75 per cento	NESSUNA
Oltre il termine di cui sopra e fino a quello di presentazione della dichiarazione successiva alla quella precedente	1/7 del 30%	4,2857 per cento	NESSUNA
Oltre il termine di cui sopra	1/6 del 30%	5 per cento	NESSUNA

Per sanare correttamente la situazione occorre versare, oltre all'imposta dovuta e la correlata sanzione amministrativa, anche gli **interessi di mora** al tasso legale al tempo vigente che da 1° gennaio 2023 è pari allo 5% (in precedenza il tasso era pari all'1,25%).

Ravvedimento operoso: nuovi codici tributo da luglio 2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 18/2023 ha istituito nuovi codici tributo per il versamento delle sanzioni relative al ravvedimento operoso da utilizzare a decorrere dal mese di luglio 2023. Con il medesimo provvedimento l'ente ha, altresì, provveduto ad abrogare alcuni codici preesistenti.

In particolare, per il versamento delle sanzioni da ravvedimento riferite ad alcune ritenute e trattenute dichiarate nel modello 770 sono stati istituiti i seguenti nuovi codici tributo:

- codice 8947 denominato "sanzione per ravvedimento su ritenute erariali - redditi di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale";

- codice 8948 denominato “sanzione per ravvedimento su ritenute erariali - redditi di lavoro autonomo, provvigioni, redditi diversi e locazioni brevi”;
- codice 8949 denominato “sanzione per ravvedimento su ritenute erariali - redditi di capitale”;
- codice 8950 denominato “sanzione per ravvedimento addizionale regionale Irpef trattenuta dai sostituti d’imposta - redditi di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale”;
- codice 8951 denominato “sanzione per ravvedimento addizionale regionale Irpef trattenuta dai sostituti d’imposta - redditi diversi”;
- codice 8952 denominato “sanzione per ravvedimento addizionale comunale Irpef trattenuta dai sostituti d’imposta - redditi di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale”;
- codice 8953 denominato “sanzione per ravvedimento addizionale comunale Irpef trattenuta dai sostituti d’imposta - redditi diversi”.

Con la risoluzione in commento, l’Agenzia delle Entrate ha anche ridenominato i seguenti codici:

- “891E” denominato “sanzioni per ravvedimento su addizionale comunale Irpef trattenuta dai sostituti d’imposta - redditi di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale”;
- “893E” denominato “sanzione per ravvedimento addizionale regionale Irpef trattenuta dai sostituti d’imposta - redditi di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale”.

È stato, infine, disposta la soppressione di taluni codici tributo tra cui, in particolare, i codici 8906 – 1250 – 114E – 145E ecc.

Modifiche specifiche dei codici tributo, al fine di adeguare le modalità di versamento, sono state effettuate con riferimento alla regione Valle d’Aosta, Sardegna e Sicilia.

Il sistema sanzionatorio fiscale

Il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n.158 attuativo della Legge delega n. 26/2014, ha apportato numerose novità al sistema sanzionatorio fiscale, sia amministrativo che penale.

Le novità sarebbero dovute entrare in vigore a far data dal 1° gennaio 2017, ma la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), ne ha anticipato l’applicabilità al 1° gennaio 2016.

Grazie alla riforma, il sistema sanzionatorio tributario ha subito una pesante revisione che ha migliorato il rispetto del principio di proporzione tra violazioni e sanzioni: gli illeciti meno gravi hanno subito una riduzione delle sanzioni mentre quelli ritenuti più seri hanno subito una maggiorazione delle stesse.

Prima di passare in rassegna le novità più rilevanti, ricadenti in materia di lavoro, si ricorda che grazie al principio del favor rei, la nuova disciplina si applica anche per le condotte precedenti ove più favorevole.

Sanzioni in caso di omessa presentazione dichiarazione

In caso di omessa presentazione della dichiarazione, la sanzione prevista viene confermata nella misura che va dal 120% al 240% dell’imposta dovuta, con un minimo di 250 euro. Se non sono dovute imposte la sanzione da euro 258,00 a 1.032,00 diventa da 250,00 a 1.000,00.

Altra innovazione è la mitigazione della sanzione in caso di trasmissione del modello omesso nel lasso di tempo che va dal novantunesimo giorno dalla scadenza fino al termine di presentazione della dichiarazione successiva, a condizione che non sia iniziata alcuna attività accertativa: la sanzione, dimezzata rispetto a quella previgente, sarà tra il 60 e il 120 per cento dell’importo dovuto.

Sanzioni in caso di infedele dichiarazione

Per quanto riguarda l’infedele dichiarazione, per le condotte non particolarmente gravi, la nuova sanzione (più favorevole della precedente) è tra il 90 ed il 180% (prima era tra 100% e 200%). Tuttavia, in caso di condotte molto gravi la sanzione va dal 135% al 270%.

In caso di condotte di scarsa rilevanza, la sanzione è, invece tra il 60 ed il 120 per cento della differenza di credito utilizzato o dell’imposta dovuta.

Se dalla condotta di cui sopra non sia derivato un danno all’erario, la sanzione è fissa ed è pari a 250 euro.

Sanzioni relative alla Certificazione Unica

L’art. 21 del D.Lgs 158/2015 ha “mitigato” il regime sanzionatorio previsto nel caso di omesso, tardivo o errato invio delle certificazioni.

REGIME SANZIONATORIO ANTE D.LGS 158/2015	REGIME SANZIONATORIO POST D.LGS 158/2015
<p>Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la sanzione di cento euro in deroga a quanto previsto dall'articolo 12, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.</p> <p>Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo.</p>	<p>Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la sanzione di cento euro in deroga a quanto previsto dall'articolo 12, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000 per sostituto di imposta.</p> <p>Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo. Se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di euro 20.000.</p>

Inoltre, il nuovo il nuovo sistema sanzionatorio prevede:

- un tetto massimo di € 50.000 alla sanzione applicabile, che in precedenza poteva essere teoricamente pari a n° violazioni * € 100; pertanto nel caso di n° violazioni maggiore di 500, resta in ogni caso applicabile la sanzione massima di € 50.000 per ciascun sostituto d'imposta;
- una specie di ravvedimento, che prevede la sanzione ridotta ad un terzo ($€ 100 * 1/3 = € 33,33$), qualora la certificazione sia trasmessa entro 60 gg dal 31 marzo; anche in tale ipotesi viene comunque introdotto un tetto massimo pari ad € 20.000, che risulta quale limite teoricamente applicabile nell'ambito di tale nuova procedura qualora vengano sanate più di 600 violazioni ($€ 20.000/€ 33,33 = 600$).

Certificazione unica: il regime sanzionatorio introdotto dal decreto 158/2015

L'articolo 21 del decreto legislativo 158/2015 ha introdotto due rilevanti novità al sistema sanzionatorio riguardante la Certificazione Unica.

La prima novità è quella relativa alla sanzione prevista per ogni CU omessa, tardiva o errata, prevista nella misura di 100 euro (art. 4 comma 6-quinquies del DPR 322/1998). L'importo di tale sanzione non potrà superare complessivamente l'importo di 50.000,00 euro.

La seconda riguarda la riduzione ad un terzo, della suddetta sanzione, in caso di trasmissione della CU in ritardo entro 60 giorni dalla scadenza, con un limite massimo di 20.000 euro.

Quindi, nel caso in cui alla data del 31 marzo, il sostituto di imposta si trovasse a trasmettere una certificazione entro il sessantesimo giorno dalla scadenza, sarà punito con una sanzione pari a 33,33 euro per ogni certificazione inviata in ritardo, fino a un massimo complessivo di euro 20.000,00.

Reati tributari

Il decreto legislativo 158/2015, oltre a introdurre un nuovo sistema sanzionatorio per le violazioni inerenti la Certificazione unica, modifica radicalmente la disciplina sui reati tributari.

Omessa presentazione del modello 770

Viene introdotto il nuovo delitto di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta che comporterà la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni. Tale sanzione si applicherà, però, solo nel caso in cui l'ammontare delle ritenute non versate risulti superiore a 50.000 euro.

Compensazione con crediti non esistenti

In seguito alle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015, in caso di compensazione effettuata tramite crediti inesistenti, per un importo annuo superiore a 50.000 euro, la sanzione sarà la reclusione da 18 mesi a 6 anni. Assistiamo quindi ad un pesante inasprimento della sanzione.

Resta invariata la sanzione per compensazione effettuata con crediti non spettanti.

Omessi versamenti

In caso di omesso versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata dai sostituiti oppure (prima novità) dalla dichiarazione, per un ammontare superiore a 150.000 euro (prima era 50.000 euro) per ciascun d'imposta, è prevista la sanzione della reclusione da sei mesi a due anni.

Tfr e Tfm superiori ad un milione di euro: le regole di tassazione previste dal decreto *salva Italia*

Con l'articolo 24, c. 31 del DL n. 201/2011, convertito con modificazioni in Legge n. 214/2011, è stato previsto, a partire dal 2011, che sulle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, c. 1, lett. a) e c) del TUIR erogate in denaro e in natura di importo complessivamente superiore a euro 1.000.000,00, venga applicata sulla parte eccedente tale importo la tassazione ordinaria. Con la Circolare n. 3/E del 28/2/12, l'Agenzia Entrate fornisce i primi chiarimenti sulle modalità di applicazione della norma, con particolare riguardo ai sostituti di imposta. Questa modalità di tassazione investe tutti i soggetti passivi IRPEF, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che hanno maturato il diritto a percepire le indennità e i compensi sopra elencati a decorrere dal 1/1/11. Restano esclusi da tale norma gli eredi, che pertanto non vedranno applicata la penalizzazione.

Redditi e contribuenti interessati alla normativa

La disposizione prevista dall'articolo 24, comma 31 del DL n. 201/2011 si applica alle "indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettere a) e c), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. In sostanza la nuova normativa fa riferimento alle indennità e somme percepite in dipendenza della cessazione di rapporti di lavoro dipendente (privato e pubblico) ovvero al tfr di cui all'art. 2010 c.c., alle indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro e alle altre indennità e somme percepite una tantum in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti. Inoltre, lo stesso sistema è da applicare sui trattamenti di fine mandato. Un problema che si pone è quello della concorrenza alla formazione dell'indennità di fine rapporto, di vari tipi di somme che possono differire anche per sistema di tassazione, in quanto riferiti ad anni di maturazione differenti, si pensi alla differenza tra TFR maturato fino al 2000 e dal 2001 in poi. L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 3/E chiarisce qual è l'ordine di priorità in base al quale si forma il complesso delle somme, e quindi quali rimangono assoggettate a tassazione separata, quali ricadono nella tassazione ordinaria. Secondo l'Agenzia l'ordine di priorità è il seguente:

- 1) altre indennità e somme, comprese quelle non commisurate alla durata del rapporto di lavoro, a partire da quelle maturate più di recente;
- 2) TFR e indennità equipollenti, a partire da quelle maturate più di recente.

La riduzione delle detrazioni per premi assicurativi delle polizze vita ed infortuni

Con l'art. 12 del DL 102/2013, convertito con modificazioni dalla L. 124/2013, l'esecutivo, al fine della copertura finanziaria dell'abrogazione della prima rata IMU, ha modificato il tetto massimo di detrazioni per i premi relativi alle polizze vita ed infortuni.

Tale detrazione è prevista dall'art. 15, comma 1 lettera f del TUIR, ed era riconosciuta per un importo massimo pari a euro 1291,14. Per effetto della modifica il valore massimo della detrazione è pari, a decorrere dall'anno 2014 ad euro 530.

Dal punto di vista operativo il datore di lavoro, in occasione del conguaglio di fine anno, se gestisce polizze infortuni extraprofessionali o polizze vita, applicheranno la detrazione del 19% sull'importo del premio, nel limite del nuovo massimale di euro 530,00.

Inoltre, sempre la legge di conversione, ha previsto un'apposita salvaguardia, vigente sempre dall'anno 2014, per i premi assicurativi aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana. Per tali premi la detrazione potrà avere un importo massimo di euro 1.291,14.

Art. 12 DL 102/2013

1. In deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 15, comma 1, lettera f), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole «lire due milioni e 500 mila» sono sostituite dalle seguenti «euro 630 per il periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013, nonché a euro 530 a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e, a decorrere dallo stesso periodo d'imposta, a euro 1.291,14, limitatamente ai premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, al netto dei predetti premi aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente»

Il punto sulle compensazioni

Con le modifiche introdotte dal "Decreto Semplificazioni" (D.Lgs. 175/2014) a partire dal 2015, sono cambiate le regole per le compensazioni dei crediti del mondo della sostituzione di imposta. In particolare, scompare la possibilità di compensazione interna in luogo della compensazione in F24 con appositi codici, dei crediti dovuti sia ad eccedenza di ritenute, che crediti derivanti dall'assistenza fiscale, per liquidazione dei 730/4.

Con la risoluzione n. 13 del 10/02/2015, sono stati istituiti i codici tributo utili alla compensazione dei crediti derivanti da eccedenze di versamento di ritenute e di imposte sostitutive dai successivi versamenti, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lett. b), del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, nonché le somme restituite in sede di conguaglio di fine anno o per cessazione del rapporto di lavoro. Ogni volta che il sostituto di imposta restituisce imposte in sede di conguaglio, deve procedere con l'esposizione del credito in F24, anche in presenza di "monte ritenute" utile a una compensazione interna.

I codici istituiti con la risoluzione sono:

- 1627 denominato "Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati - art. 15, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 175/2014";
- 1628 denominato "Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 175/2014";
- 1629 denominato "Eccedenza di versamenti di ritenute su redditi di capitale e di imposte sostitutive - art. 15, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 175/2014";
- 1669 denominato "Eccedenza di versamenti di addizionale regionale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 175/2014";
- 1671 denominato "Eccedenza di versamenti di addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, c. 1, lett. b) D.Lgs. n. 175/2014"

I codici tributo devono essere inseriti nella sezioni di competenza del modello F24, con gli importi in corrispondenza della colonna a credito, in particolare:

- I codici tributo 1627, 1628 e 1629 sono esposti nella sezione "Erario"
- Il codice tributo 1669 è esposto nella sezione "Regioni", contestualmente al codice regione "Tabella T0 Codici delle Regioni e delle Province Autonome"
- Il codice tributo 1671 è esposto nella sezione "Imu e altri tributi locali": nella colonna Codice ente/codice comune", il codice catastale identificativo del comune di riferimento

Per i suddetti codici tributo il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno d'imposta cui si riferiscono le somme rimborsate.

Rimborsi 730 e compensazioni

Come già accennato anche le compensazioni delle somme rimborsate ai dipendenti per assistenza fiscale, sono oggetto delle nuove modalità di compensazione. In particolare, la risoluzione 13/2015, al fine di consentire ai sostituti d'imposta di compensare, mediante il modello F24, le somme rimborsate ai percipienti, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lett. a), del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, istituisce i seguenti codici tributo:

- 1631 denominato "Somme a titolo di imposte erariali rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014;

- 3796 denominato “Somme a titolo di addizionale regionale all’IRPEF rimborsate dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014;
- 3797 denominato “Somme a titolo di addizionale comunale all’IRPEF rimborsate dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014”.

I codici tributo devono essere inseriti nelle sezioni di competenza del modello F24, con gli importi in corrispondenza della colonna a credito, in particolare:

- il codice tributo 1631 è esposto nella sezione “Erario”;
- il codice tributo 3796 è esposto nella sezione “Regioni”, contestualmente al codice regione desumibile dalla “Tabella T0 Codici delle Regioni e delle Province Autonome”;
- il codice tributo 3797 è esposto nella sezione “Imu e altri tributi locali”, indicando nella colonna “Codice ente/codice comune”, il codice catastale identificativo del comune di riferimento desumibile dalla “Tabella dei Codici Catastali dei Comuni”.

Per i suddetti codici tributo il campo “anno di riferimento” è valorizzato con l’anno d’imposta cui si riferiscono le somme rimborsate.

Esempi compilazione F24

Esempio 1

Alla fine del mese di gennaio 2022 il sostituto Alfa Spa effettua un conguaglio in corso d’anno per un dipendente cessato; in tal sede il sostituto restituisce un credito IRPEF di € 100, utilizzando € 100 di addizionale regionale IRPEF Lombardia, riferita al conguaglio 2021 (prima rata di 11 trattenuta sulla retribuzione di gennaio).

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA	1627		2023		100,00	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio						+/- SALDO (A-B)
codice atto						
			TOTALE A		B	
SEZIONE INPS						
codice sede	causale contributo	matricola INPS/codice INPS/ filiale azienda	periodo di riferimento: da mm/aaaa a mm/aaaa	importi a debito versati	importi a credito compensati	
						+/- SALDO (C-D)
			TOTALE C		D	
SEZIONE REGIONI						
codice regione	codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
10	3802	0001	2022	100,00		
						+/- SALDO (E-F)
			TOTALE E		F	

Esempio 2

Alla fine del mese di gennaio 2023 il sostituto Alfa Spa effettua un conguaglio in corso d’anno per un dipendente cessato; in tal sede il sostituto restituisce un credito IRPEF di € 100. Il recupero di tale restituzione avviene utilizzando € 300 di ritenute 1001 a debito sempre relative al mese di gennaio 2023.

Si procede ad un confronto tra la vecchia modalità di compensazione (interna) e la nuova modalità di compensazione nel modello F24.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA	1627		2023		100,00
RITENUTE ALLA FONTE	1001	01	2023	100,00	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
TOTALE				A	B
+/- SALDO (A-B)					

Esempio 3

Alla fine del mese di gennaio 2023 il sostituto Alfa Spa effettua un conguaglio in corso d'anno per un dipendente cessato; in tal sede il sostituto restituisce un credito di add. reg. IRPEF Lombardia di € 100, utilizzando € 100 di IRPEF a debito riferita a gennaio 2023.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA	1001	0001	2023	100,00	
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
TOTALE				A	B
+/- SALDO (A-B)					
SEZIONE INPS					
codice sede	causale contributo	matricola INPS/codice INPS/ filiale azienda	periodo di riferimento: da mm/aaaa a mm/aaaa		
TOTALE				C	D
+/- SALDO (C-D)					
SEZIONE REGIONI					
codice regione	codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
10	1669		2023		100,00
TOTALE				E	F
+/- SALDO (E-F)					

Elementi da riconsiderare in sede di conguaglio

Ai fini dello svolgimento delle operazioni di conguaglio di fine anno **2023**, i datori di lavoro devono tuttavia prestare particolare attenzione oltre che alle situazioni reddituali che storicamente caratterizzano questo adempimento anche alla presenza delle seguenti eventuali particolarità:

- **Detrazioni per canoni di locazione** di cui all'art. 16 del TUIR, previste dall'art. 1 c. 9 L. 244/2007. Tali detrazioni devono essere riconosciute dai sostituti d'imposta, solo e unicamente in sede di conguaglio dei redditi, ai lavoratori che percepiscono redditi di lavoro dipendente e di pensione (art. 49 TUIR) e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 TUIR). Per la fruizione delle predette detrazioni i lavoratori devono farne richiesta dichiarando di non percepire ulteriori redditi rispetto a quelli di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR, evidenziando gli estremi del contratto di locazione, i requisiti del medesimo art. 16 compreso il n. dei mesi per i quali l'immobile oggetto del contratto è adibito ad abitazione principale. In sede di conguaglio il sostituto d'imposta è tenuto a riconoscere agli aventi diritto anche l'eventuale importo della predetta detrazione che non ha trovato capienza (**credito**) nell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli art. 12 (carichi di famiglia) e 13 (lavoro dipendente), entro la capienza del monte ritenute disponibile nel periodo di paga nel quale viene effettuato il conguaglio.
- **Erogazioni liberali e sussidi occasionali** concessi in occasione di festività o ricorrenze alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti, dei sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze familiari o personali del

dipendente e dei sussidi corrisposti a dipendenti vittime dell'usura. A decorrere dal 29 maggio 2008 il D.L. n. 93/2008 ha soppresso l' art. 51 c. 2 lett. b) del TUIR che disponeva la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente delle predette erogazioni liberali entro la franchigia di € 258,23 e in misura piena per i sussidi occasionali . Di conseguenza, dalla stessa data, le suddette erogazioni e sussidi sono imponibili per il loro intero ammontare.

- **Tassazione Piena sulle Stock Option individuali** assegnati ai dipendenti a decorrere dal 25 giugno 2008. L'art. 82 cc. 22 e 23 del D.L. 112/2008 ha previsto, mediante la soppressione dall'art. 51 c. 2 del TUIR della lettera g-bis), **la totale imponibilità fiscale della plusvalenza rappresentata dalla differenza tra il valore delle azioni all'atto dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente**. Il nuovo trattamento fiscale si applica alle azioni assegnate ai dipendenti a decorrere dal 25 giugno 2008.

- **Addizionale del 10% sulle Stock Option ai Dirigenti del settore finanziario e ai collaboratori co.co dello stesso settore**. L'art. 33 della legge di conversione della c.d. "Manovra correttiva" (D.L. 78/2010 conv. in L. 122/2010) introduce una addizionale del 10 per cento sui compensi, erogati sotto forma di stock options e di bonus ai dirigenti ed ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che operano nel settore finanziario. In pratica sui compensi di questo tipo erogati a decorrere dal 31 maggio 2010 che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore si applica una aliquota addizionale del 10%. Di conseguenza l'aliquota Irpef prevista per i redditi superiori a 50.000 euro passa al 53%. L'addizionale del 10% è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento dell'erogazione dei suddetti emolumenti.
Per quest'anno è formata dai compensi erogati sotto forma di stock option e bonus che eccedano il valore del 100% della parte fissa della retribuzione.

- **Detrazioni d'imposta ai percettori assegni periodici di mantenimento da parte dell'ex coniuge**. L'art. 1, c. 11 della L. 247707 (Finanziaria 2008) ha elevato l'importo delle detrazioni previste dall'art. 13 del TUIR per l'ipotesi in cui alla formazione del reddito complessivo concorrono gli assegni periodici erogati dal coniuge per effetto di separazione o divorzio. La suddetta detrazione:
 - compete in misura pari a quella prevista dal c. 3 dell'art. 13 del TUIR a favore di pensionati che hanno meno di 75 anni
 - non è cumulabile con le altre detrazioni previste dallo stesso art. 13
 - compete in misura piena anche nell'eventualità che gli assegni siano stati percepiti solo in un periodo dell'anno.
 Ci significa che ai contribuenti percettori di assegno di mantenimento (con esclusione degli assegni di mantenimento per i figli) in forza di una sentenza dell'autorità giudiziaria, spettano le detrazioni d'imposta previste per i redditi di pensione in misura intera.

FASCE DI REDDITO (EURO)	IMPORTO DETRAZIONE (EURO)
Fino a 7.500	1.725
Da 7.500,01 fino a 15.000	$1.255 + [470 \times (15.000 - \text{reddito}) / 7.500]$
Da 15.000,01 fino a 55.000	$1.225 \times [(55.000 - \text{reddito}) / 40.000]$
Oltre 55.000	

La disposizione è finalizzata a fornire un ulteriore sostegno economico a coloro che percepiscono assegni di mantenimento da parte del ex coniuge ¹⁵, e che non disponendo di redditi di lavoro dipendente, non sono in grado di fruire delle detrazioni d'imposta di cui all'art. 13. Viene stabilito che ai suddetti soggetti spettano le detrazioni previste per i percettori di redditi di pensione, senza dover procedere al rapporto della detrazione ai giorni di fruizione. Si ritiene, comunque, che qualora, il contribuente percepisca redditi di lavoro dipendente, possa in ogni caso valutare la convenienza a richiedere le detrazioni previste per tale categoria di redditi.

- **Neutralizzazione del reddito dell'abitazione principale e pertinenze dal calcolo delle detrazioni d'imposta**

¹⁵Si rammenta che tale assegno, diverso da quello di mantenimento per i figli, è fiscalmente deducibile per chi lo eroga e componente reddituale, quindi tassabile, per chi lo percepisce.

Per effetto dell'art. 10 c. 3-bis, del TUIR il reddito (rendita catastale) della casa adibita ad abitazione principale e relative pertinenze concorre, in sede di dichiarazione dei redditi, alla determinazione del reddito complessivo e successivamente si scomputa dallo stesso al fine di escludere detto reddito dalla base imponibile IRPEF. Ai fini del calcolo delle detrazioni spettanti per carichi di famiglia e per lavoro dipendente occorre fare riferimento al reddito complessivo del contribuente. Tenuto conto che il reddito dell'abitazione principale confluisce nel reddito complessivo, l'importo delle detrazioni spettanti veniva influenzato direttamente dalla presenza di tale reddito. Al fine di evitare che il reddito della casa di abitazione finisse per comportare un incremento dell'imposta dovuta, l'art. 1 c. 15 della L. 247/2007 ha introdotto due disposizioni, una all'art. 12 e l'altra all'art. 13 del TUIR volte a stabilire che ai fini della determinazione delle detrazioni, il reddito complessivo deve essere assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare e relative pertinenze. Con l'inserimento del nuovo comma 4 bis all'art. 12, e del nuovo comma 6 bis all'art. 13 del Tuir, il reddito derivante dall'abitazione principale e relative pertinenze viene di fatto ad essere sterilizzato dal reddito complessivo da assumere per il calcolo delle detrazioni spettanti per carichi di famiglia (art. 12 Tuir) e per "altre detrazioni (art. 13 Tuir). Si stabilisce, infatti, che ai fini del riconoscimento delle detrazioni d'imposta di cui agli artt. 12 e 13 il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e relative pertinenze;

- **Trattamento integrativo di cui all'articolo 1 del Decreto Legge n. 3 del 2020**

Per le modalità di determinazione del trattamento integrativo di cui all'articolo 1 del D.L. 3/2020, come modificato da ultimo dalla Legge di Bilancio 2022, si rinvia all'apposito paragrafo.

Il conguaglio dei redditi di lavoro dipendente e assimilati

Riferimenti Legislativi

D.P.R. 917/86 (T.U.I.R)	
ARTICOLO	DESCRIZIONE
11	Determinazione dell'imposta
12	Detrazioni per carichi di famiglia
13	Altre detrazioni
15	Detrazione per oneri
49	Redditi di lavoro dipendente
50	Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
51	Determinazione del reddito di lavoro dipendente
52	Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

D.P.R. 600/1973	
ARTICOLO	DESCRIZIONE
23	Ritenute sui redditi di lavoro dipendente
24	Ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

D. L. N. 3/2020	
ARTICOLO	DESCRIZIONE
1	Trattamento integrativo

Le finalità del conguaglio

I sostituti d'imposta sono tenuti attraverso le operazioni di conguaglio, da effettuarsi entro il 28 febbraio (29 in caso di anno bisestile come lo sarà il 2024) o alla cessazione del rapporto di lavoro, a dare carattere di definitività, per quanto possibile, alla tassazione effettuata in via provvisoria sui redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati in ciascun periodo di paga dell'anno. In pratica, per rendere definitive le ritenute d'acconto operate nei vari periodi di paga il sostituto d'imposta dovrà riconsiderare alla fine del periodo d'imposta tutte le somme e i valori corrisposti durante l'anno.



Termini del conguaglio fiscale art. 23, comma 3 DPR 600/73

I termini e le modalità di calcolo del conguaglio sono descritte nell'art. 23, del DPR 600/1973. Tale articolo, dopo aver disciplinato le modalità di applicazione delle ritenute d'acconto nei vari periodi di paga stabilisce al terzo comma che entro il 28 febbraio dell'anno successivo, e in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il sostituto d'imposta deve effettuare il conguaglio tra le ritenute operate sulle retribuzioni fiscalmente imponibili corrisposte nei vari periodi di paga tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti di cui agli articoli 12 e 13 del Tuir, delle detrazioni eventualmente spettanti di cui all'art. 15 per oneri trattenuti dal datore di lavoro o per erogazioni effettuate dal datore di lavoro a fronte di oneri per spese sanitarie o premi per assicurazioni rischio morte o invalidità permanente in conformità a contratti collettivi. Occorre tuttavia evidenziare che sebbene manchi attualmente una norma di collegamento con quanto previsto nel c. 3 dell'art. 23 DPR 600/73, il sostituto d'imposta dovrà riconoscere, in sede di conguaglio, su richiesta del lavoratore interessato, anche la detrazione d'imposta per contratti di locazione di cui all'art. 16 del TUIR. Ciò è previsto dal Decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze dell'11 febbraio 2008. Per richiedere la detrazione basterà che il lavoratore faccia pervenire al proprio datore di lavoro una dichiarazione nella quale siano indicati gli estremi di registrazione del contratto, i requisiti richiesti dallo stesso art. 16, il n. dei mesi per i quali l'immobile è adibito ad abitazione principale e l'assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli di cui agli artt. 59 e 50 del TUIR.

TERMINI DEL CONGUAGLIO FISCALE	
di fine anno (lavoratori in forza)	Entro il 28 febbraio dell'anno successivo (29 febbraio per il 2024)
di fine rapporto (lavoratori cessati)	Alla data della cessazione

Per prassi amministrativa e specialmente nell'ambito del settore privato, le operazioni di conguaglio sono generalmente effettuate dalle aziende nel corso del mese di Dicembre. La possibilità concessa dalla legge di poter effettuare i conguagli entro il più ampio termine del 28 febbraio dell'anno successivo consente al sostituto d'imposta l'occasione, attraverso la riapertura e la ripetizione del conguaglio, di sistemare eventuali errori commessi oppure di includere eventuali altri elementi reddituali che per qualsiasi ragione non siano stati considerati nel corso dei vari periodi di paga, rendendo così definitiva posizione tributaria del lavoratore. In ogni caso, la possibilità di effettuare il conguaglio entro il mese di febbraio comporta solo lo slittamento degli effetti finanziari del conguaglio stesso che potrà incidere sulle retribuzioni erogate nel mese di gennaio o di febbraio del **2024** attraverso una maggiore ritenuta oppure una restituzione di ritenute.

Modalità del conguaglio fiscale art. 23, comma 3 DPR 600/73

DPR 600/1973, art. 23, c. 3, primo periodo

"I soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) ¹⁶ e b) ¹⁷ del comma 2, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti a norma degli articoli 12 e 13, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al dpr 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'art. 15 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui al comma 1, lettere c) e f), dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. (...)"

Decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze 11 febbraio 2008, art. 1

d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio. In occasione delle medesime operazioni di conguaglio è riconosciuto, altresì, l'importo della detrazione di cui al comma 1-sexies dello stesso articolo 16 che non ha trovato capienza nell'imposta lorda diminuita, nell'ordine, delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del citato TUIR. (...)"

¹⁶Somme e valori di cui all'art. 51 Tuir corrisposti nel periodo d'imposta (entro il 12 gennaio dell'anno successivo).

¹⁷Mensilità aggiuntive e compensi della stessa natura.

CONGUAGLIO DI FINE ANNO

tra l'**ammontare delle ritenute fiscali operate** sulla parte imponibile delle **somme e valori** di cui all'art. 51 del T.U.I.R, sulle mensilità aggiuntive e i compensi della stessa natura

e l'**imposta effettivamente dovuta**, sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi

riconoscendo, se spettanti

le detrazioni, di cui all'art. 12, c.1 del TUIR **per figli, coniuge, e altri familiari a carico**

le altre detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR

le detrazioni per oneri, di cui all'art. 15 del TUIR a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute sulla busta paga, oppure, che se non sono stati direttamente gestiti dal datore di lavoro, solo semplicemente se questi vi acconsente su richiesta del lavoratore

le detrazioni per:

- **erogazioni per spese sanitarie** di cui all'art. 15, c. 1 lett. c)
- **premi di assicurazioni sulla vita** aventi per oggetto il rischio morte o invalidità permanente di cui all'art. 15, c. 1, lett. f), previsti da contratti collettivi o accordi e regolamenti aziendali, effettuate dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o per categorie di essi.

le detrazioni per canoni di locazione di cui all'art. 16 del TUIR

Il credito d'imposta per la quota di detrazione da **canoni di locazione** risultata incapiante nel caso in cui l'ammontare della **detrazione per canoni di locazione** sia > dell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13. Il riconoscimento del credito può avvenire entro il limite del monte ritenute complessivo del mese in cui si esegue il conguaglio.

Il **trattamento integrativo** di cui all'articolo 1 del decreto-legge 5 febbraio 2020 n. 3.

Determinazione del reddito di lavoro dipendente

La base imponibile Irpef

Va determinata riducendo il reddito complessivo dei soli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR, tra cui il reddito derivante dall'abitazione principale.

TUIR - art. 3 – Base Imponibile

Comma 1

L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.

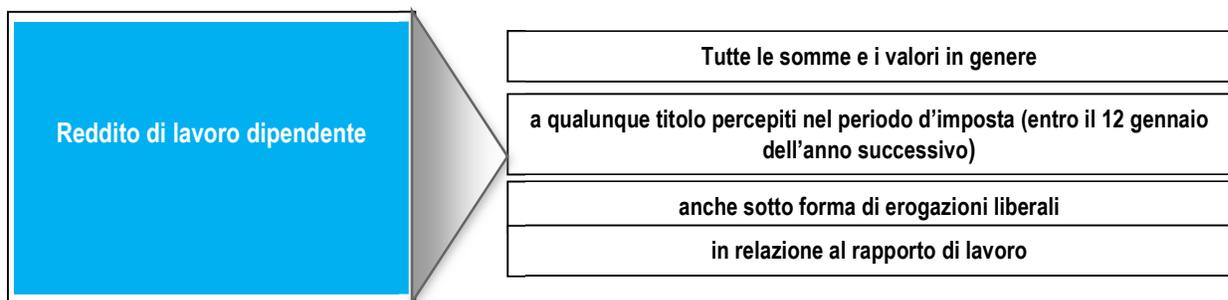
La definizione della base imponibile incide anche sul prelievo a titolo di addizionali regionali e comunali all'Irpef.

IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

La determinazione del reddito di lavoro dipendente è stabilita all'art. 51 c. 1 del TUIR

TUIR art. 51 c.1

“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti da datori lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono”



L'art. 51 stabilisce, dunque, **l'onnicomprensività** del concetto di reddito di lavoro dipendente e quindi il principio della totale imponibilità di tutto ciò (somme, beni, servizi) che il dipendente riceve nel periodo d'imposta (entro il 12 gennaio dell'anno successivo), a qualunque titolo, che sia direttamente riconducibile al rapporto di lavoro. Nei commi successivi, l'art. 51 stabilisce, come si vedrà, specifiche deroghe al principio della totale tassabilità delle somme e valori percepiti dal dipendente, prevedendo alcune componenti reddituali che non concorrono a formare il reddito o vi concorrono solo in parte.

Somme percepite entro il 12 gennaio

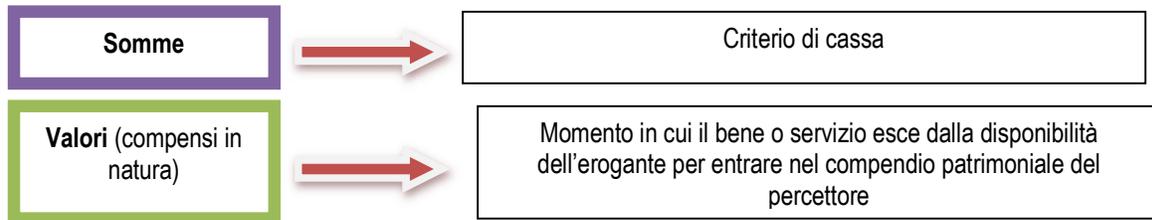
Il secondo periodo del c. 1 art. 51, stabilisce anche il c.d. **criterio di cassa allargato** che consente di includere nel periodo d'imposta anche le somme e i valori percepiti entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

TUIR art. 51 c. 1

“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”¹⁸

Per quanto riguarda i valori in genere (beni e servizi) il momento di percezione è quello in cui il bene o servizio esce dalla disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore.

¹⁸Si ritiene utile precisare che il versamento delle ritenute relative ai redditi corrisposti **entro il 12 gennaio 2024** ma di competenza **dell'anno d'imposta 2023**, dovrà avvenire **entro il 16 febbraio 2024**, utilizzando il normale codice tributo 1001 e indicando sulla distinta di versamento mod. F24 come anno di riferimento **“2023”**. Si rammenta che nel prospetto ST del mod. 770 in corrispondenza del campo “periodo di riferimento – mese – anno” dovrà essere indicato **“12 2023”** e nel successivo campo “Note” il codice **“B”** indicante che trattasi di versamento di ritenute operate ai sensi dell'art. 23 e 24 del DPR 600/73 su somme e valori relativi all'anno **2023** e corrisposti entro il **12/01/2024**.



Nella nozione di reddito di lavoro dipendente, rientrano, a titolo esemplificativo:

- Gli stipendi, i salari, i superminimi, i guadagni di cottimo e le indennità di mancato cottimo, le pensioni e ogni tipo di trattamenti accessori, quali gli straordinari, le mensilità aggiuntive, le gratifiche natalizie e pasquali, e tutti quei compensi comunque denominati che adempiono la funzione delle mensilità aggiuntive e delle gratifiche e premi corrisposti una tantum e quelli periodici, come, ad esempio, le duecento ore degli edili, le gratifiche annuali di bilancio, i premi trimestrali, semestrali e annuali, i compensi incentivanti, i compensi in natura, le erogazioni liberali, in denaro e in natura, ecc;
- le indennità comunque denominate, ivi comprese quelle di trasferta o di missione fuori del territorio comunale (per la parte eccedente euro 46,48 al giorno, elevate ad euro 77,47 per le trasferte all'estero); per ferie non godute, di cassa o di maneggio di denaro, di residenza e alloggio, di vestiario e rappresentanza, per lavori nocivi e pericolosi, sostitutiva del servizio di trasporto, integrativa speciale dei dipendenti pubblici, di contingenza, di missione continuativa, di salvataggio, una tantum dei dipendenti dei Ministeri trasferiti ad altre amministrazioni a seguito delle procedure di mobilità, ecc., nonché tutte quelle connesse alle peculiari modalità di svolgimento della prestazione come quelle relative alla sede disagiata, al rischio, al luogo sempre variabile e diverso dell'attività o al volo o navigazione (nella misura del 50% del loro ammontare) o ai trasferimenti della sede di lavoro (nella misura del 50% del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a euro 1.549,37 per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e ad euro 4.648,11, per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo);
- gli assegni di sede e le altre indennità percepite per i servizi prestati all'estero (nella misura del 50%);
- le somme e i valori percepiti sotto forma di partecipazione agli utili
- I rimborsi di spese, con esclusione soltanto di quanto disposto a proposito delle trasferte e dei trasferimenti dal comma 5 dell'art. 51 Tuir. Possono essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per snellezza operativa, ad esempio per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopiatrice o della stampante, le pile della calcolatrice, etc.;
- i 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 superiore a € 3.615,20
- Le mance, nella integrale misura corrisposta, salvo per i croupier, per i quali è prevista la riduzione della base imponibile del 25 %;
- I premi per assicurazioni sanitarie, sulla vita e sugli infortuni extra professionali (quelli relativi ad assicurazioni per infortuni professionali sono, invece, esclusi da tassazione) pagati dal datore di lavoro e i rimborsi effettuati dal datore di lavoro a fronte di spese sanitarie che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 15, del Tuir, sostenute dal lavoratore dipendente
- La maggiorazione retributiva da valere a titolo di indennità di anzianità spettante ai lavoratori a domicilio
- I decimi di senseria corrisposti al personale delle agenzie marittime;
- Le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso;
- le indennità per licenziamento ingiustificato dei lavoratori dipendenti;
- I premi percepiti per operazioni a premio organizzate dal datore di lavoro o da altri per suo conto;

- I proventi conseguiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente, anche per effetto di cessione dei relativi crediti e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, anche a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi di lavoro dipendente, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte. Rientrano tra i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, a titolo di esempio, le indennità, le integrazioni e i trattamenti previdenziali e assistenziali, quali la mobilità, la cassa integrazione guadagni, la disoccupazione ordinaria e speciale (ad esempio, quella dell'agricoltura, quella degli edili), la malattia, la maternità e l'allattamento, la TBC e la post-tubercolare, la donazione di sangue, il congedo matrimoniale, l'inabilità temporanea assoluta, di attesa e quella compensativa della parziale perdita di salario, ecc.;
- Gli interessi e la rivalutazione su crediti di lavoro.

I redditi da conguagliare

Come espressamente indicato all'art. 23 comma 3 del DPR 600/73 i redditi da considerare nell'ambito delle operazioni di conguaglio sono:

- le **somme e valori** di cui all'art. 51 del TUIR (DPR 600/73 art. 23 c. 2 lett. a) corrisposti in ciascun periodo di paga;
- le **mensilità aggiuntive** e i compensi della stessa natura (DPR 600/73 art. 23, c. 2 lett. b). Rientrano nella categoria delle "mensilità aggiuntive" tutte quelle somme che sono state corrisposte nel corso dell'anno con frequenza superiore all'ordinario periodo di paga quali, ad esempio, la tredicesima e la quattordicesima mensilità o le somme che adempiono alle stesse funzioni, come le gratifiche natalizie e pasquali, le 200 ore per gli edili, le gratifiche annuali di bilancio, o i cosiddetti premi trimestrali, semestrali o annuali.

Lo stesso DPR 600/73 al successivo comma 4 include tra i redditi che possono essere oggetto delle operazioni di conguaglio:

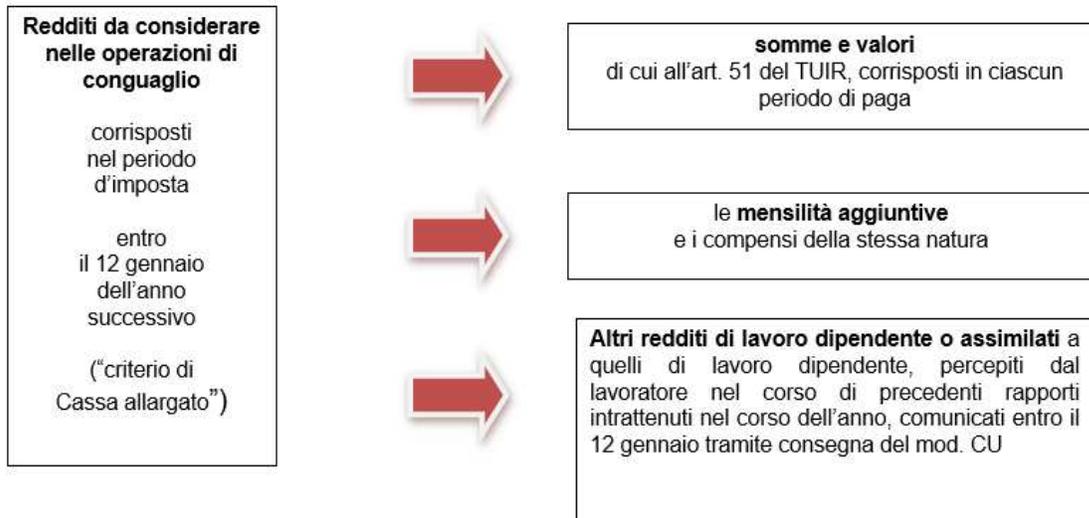
- **gli altri redditi di lavoro dipendente, o assimilati** a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti per i quali il lavoratore ha consegnato al proprio sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione mod. CU rilasciatagli dagli altri soggetti erogatori.

L'ipotesi contemplata al c. 4 dell'art. 23 DPR 600/73 si riferisce al c.d. "*conguaglio complessivo*" che consente al lavoratore di chiedere al proprio sostituto di tener conto anche di **altri redditi** di lavoro dipendente, o assimilati, percepiti nel corso dell'anno a condizione però che il lavoratore li comunichi al proprio sostituto presentandogli la certificazione mod. CU entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

DPR 600/1973, art. 23, c. 4

"Ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituto può chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti. A tal fine, il sostituto deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati a effettuare le ritenute. La presente disposizione non si applica ai soggetti che corrispondono trattamenti pensionistici".

Come precisato nella circolare n. 326/1997 in presenza di successivi rapporti con lo stesso lavoratore il sostituto d'imposta deve tener conto di tutte le somme e valori complessivamente corrisposti nel corso dei diversi periodi lavorativi e senza che il lavoratore ne faccia alcuna richiesta; tale obbligo sussiste anche con riferimento ai redditi assimilati a quello di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto (ad esempio, redditi da collaborazione coordinata e continuativa).



Detassazione premi di produttività

Riferimenti normativi

- Interrogazione a risposta immediata in commissione 5/05702
- DPCM 19 febbraio 2014
- DPCM 22 gennaio 2013
- Circolare Ministero del Lavoro n. 15/2013
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E 2013
- Interpello Ministero del Lavoro n. 21/2013
- L. 208/2015 art. 1 commi da 182 a 190 (Legge di Stabilità 2016)
- Decreto MdL 25 marzo 2016
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E 2016
- L. 232/2016 art. 1 commi da 160 a 162 (Legge di Bilancio 2017)
- D.L. 50/2017
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 5/E del 29 marzo 2018
- L. 205/2017 art. 1 commi da 28 a 161 (Legge di Bilancio 2018)
- L. 197/2022 art. 1 comma 63 (Legge di Bilancio 2023)

L'articolo 1, commi 182-190 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha modificato la disciplina sulla detassazione dei premi di risultato introducendo una nuova normativa fiscale per le retribuzioni premiali volta anche a favorire lo sviluppo del welfare aziendale. Si ricorderà, infatti, che nel 2015 non è stata prorogata la disciplina sulla detassazione, la quale è stata introdotta originariamente dal Decreto Legge n. 93 del 2008, e divenuta adesso strutturale.

L'ambito di applicazione e la misura del beneficio

La Legge di Stabilità ha rinnovato il sistema di tassazione agevolata delle retribuzioni premiali, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva di Irpef e addizionali del 10 per cento, tranne nel caso in cui il lavoratore non decida di rinunciare a tale trattamento di favore. Il nuovo beneficio trova applicazione entro il limite di importo pari a 2.000 euro lordi, elevato a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono i lavoratori, in maniera paritetica, nell'organizzazione del lavoro.

Si ricorda, come già visto precedentemente, che la Legge di Bilancio 2017 ha elevato i suddetti limiti economici portandoli rispettivamente da 2.000 a **3.000** euro e da 2.500 a **4.000** euro.

Si segnala, tuttavia, che il DL 50/2017 ha modificato il comma 182 della Legge 208/2015, rimuovendo l'innalzamento del limite a 4.000 euro dei premi assoggettabili ad imposta sostitutiva in caso di coinvolgimento paritetico dei lavoratori. Tale

norma ha, infatti, introdotto una riduzione di venti punti percentuali dell'aliquota contributiva (ivs) a carico del datore di lavoro su una quota di erogazioni non superiore a 800,00 euro. Inoltre, sulla stessa quota medesima quota non è dovuta alcuna contribuzione a carico del lavoratore.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, con la Risoluzione 5/E 2018, la quale ha chiarito che rientrano nella nuova disposizione anche i contratti che, a partire dal 24 aprile 2017, siano stati modificati ovvero integrati al fine di prevedere il coinvolgimento paritetico, sempreché siano nuovamente depositati entro 30 giorni dalla data in cui, a seguito della modifica, è intervenuta la relativa sottoscrizione in conformità alle previsioni di legge.

Ai contratti stipulati anteriormente alla data del 24 aprile 2017 continuano ad applicarsi le disposizioni già vigenti a tale data.

Le condizioni necessarie per l'applicazione del regime agevolato

I suddetti premi di risultato, di ammontare variabile, devono essere legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, valutabili con criteri determinati dalla contrattazione collettiva aziendale o territoriale.

Tali criteri possono consistere *"nell'aumento della produzione o in risparmi dei fattori produttivi ovvero nel miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi, anche attraverso la riorganizzazione dell'orario di lavoro non straordinario o il ricorso al lavoro agile quale modalità flessibile di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato, rispetto ad un periodo congruo definito dall'accordo, il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati"* (comma 2 art. 1 decreto 26 marzo 2016).

La contrattazione collettiva può prevedere il raggiungimento di uno o più obiettivi da raggiungere in un determinato lasso di tempo, ai fini dell'erogazione delle retribuzioni premiali.

I suddetti incrementi devono essere realizzati con riferimento ad un determinato lasso di tempo definito dalla contrattazione collettiva, durante il quale le assenze obbligatorie per maternità devono essere considerate in modo neutro. Di conseguenza, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, eventuali indicatori previsti dalla contrattazione collettiva non possono penalizzare le assenze per maternità.

Per poter fruire della tassazione agevolata è, inoltre, necessario che i contratti collettivi aziendali o territoriali, che prevedano la possibile erogazione di premi di produttività, siano depositati in modalità telematica (tramite il portale cliclavoro) presso la Direzione territoriale del lavoro entro 30 giorni dalla loro sottoscrizione, unitamente alla dichiarazione attestante la conformità di tali contratti alle disposizioni contenute nel Decreto 25 marzo 2016.

L'ambito di applicazione e la misura del beneficio

La Legge di Stabilità ha rinnovato il sistema di tassazione agevolata delle retribuzioni premiali, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva di Irpef e addizionali del **10¹⁹ per cento (5% nel 2023)**, tranne nel caso in cui il lavoratore non decida di rinunciare a tale trattamento di favore. Il nuovo beneficio trova applicazione entro il limite di importo pari a 2.000 euro lordi, elevato a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono i lavoratori, in maniera paritetica, nell'organizzazione del lavoro.

Si ricorda, come già visto precedentemente, che la Legge di Bilancio 2017 ha elevato i suddetti limiti economici portandoli rispettivamente da 2.000 a **3.000** euro e da 2.500 a **4.000** euro.

Si segnala, tuttavia, che il DL 50/2017 ha modificato il comma 182 della Legge 208/2015, rimuovendo l'innalzamento del limite a 4.000 euro dei premi assoggettabili ad imposta sostitutiva in caso di coinvolgimento paritetico dei lavoratori. Tale norma ha, infatti, introdotto una riduzione di venti punti percentuali dell'aliquota contributiva (ivs) a carico del datore di lavoro su una quota di erogazioni non superiore a 800,00 euro. Inoltre, sulla stessa quota medesima quota non è dovuta alcuna contribuzione a carico del lavoratore.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, con la Risoluzione 5/E 2018, la quale ha chiarito che rientrano nella nuova disposizione anche i contratti che, a partire dal 24 aprile 2017, siano stati modificati ovvero integrati al fine di prevedere il coinvolgimento paritetico, sempreché siano nuovamente depositati entro 30 giorni dalla data in cui, a seguito della modifica, è intervenuta la relativa sottoscrizione in conformità alle previsioni di legge.

Ai contratti stipulati anteriormente alla data del 24 aprile 2017 continuano ad applicarsi le disposizioni già vigenti a tale data.

¹⁹ 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 (cfr. art. 1 comma 63 L. 197/2022).

La conversione dei premi di risultato in piani di welfare aziendale

Altra novità è la possibilità per i lavoratori, che deve essere riconosciuta dalla contrattazione collettiva, di ricevere i premi di produttività sotto forma di c.d. “benefit”, da tassare in maniera agevolata.

Tale possibilità può essere, quindi, esercitata solo nel caso in cui sia la stessa contrattazione collettiva a prevederlo.

La norma prevede infatti che *“le somme e i valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del testo unico di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182”*.

Si ricorda che il comma 160, lett. b) e c), della legge di Bilancio 2017 ha esteso l'ambito di operatività dell'articolo 1, comma 184, prevedendo la facoltà, riconosciuta dalla contrattazione collettiva, di sostituire il premio di risultato con somme e valori di cui all'art. 51, commi 2 e 3, del TUIR.

In pratica dal 2017 qualora previsto dalla contrattazione collettiva sarà possibile sostituire il premio di risultato anche con i benefit previsti dal comma 4 del medesimo articolo 51 del TUIR.

Con riferimento alle modalità di calcolo si segnala che in base all'attuale formulazione del suddetto comma 184, le somme e i valori di cui al comma 4 dell'art. 51 del TUIR erogati in sostituzione del premio di risultato *“...concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le regole ivi previste”*.

La novità sta nel fatto che, prima di tale previsione, la sostituzione del premio di risultato con beni e servizi comportava l'assoggettamento a tassazione del benefit in base al suo “valore normale”.

Adesso, invece, come ricorda l'Agenzia nella circolare 5/E, *l'uso dell'auto aziendale, la concessione di prestiti da parte del datore di lavoro, la messa a disposizione del dipendente dell'alloggio e la concessione gratuita di viaggi ai dipendenti del settore ferroviario, erogati a richiesta del dipendente in sostituzione e nei limiti di valore del premio agevolabile, sono invece assoggettati a tassazione ordinaria assumendo come base imponibile il valore determinato sulla base dei criteri dettati dal comma 4 dell'art. 51 del TUIR*.

Invece, la parte del premio non sostituita dal “benefit” sarà assoggettata all'imposta sostitutiva o alla tassazione ordinaria, a scelta del lavoratore dipendente.

Ad avviso di chi scrive, per entrambe le suddette parti, sarà più conveniente scegliere di sostituire i premi con opere e servizi ricompresi in politiche di welfare aziendale.

Questo perché, mentre le retribuzioni premiali sono oggetto di imposta sostitutiva e contributi previdenziali, le opere e servizi, in questo particolare caso, non lo sono.

Si deve tener presente che, come specificato dall'Agenzia nella circolare in commento, l'esclusione dal reddito dei “benefit” scelti in sostituzione dei premi è subordinata al rispetto del limite di 3000/4000 euro.

Gli obblighi del sostituto d'imposta

Il sostituto di imposta, dopo aver verificato il rispetto del limite reddituale, deve applicare automaticamente il regime agevolato, salvo esplicita rinuncia scritta del prestatore di lavoro.

Le somme soggette a tassazione separata non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, pertanto, non rilevano ai fini della determinazione delle detrazioni ad esso commisurate (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 28/E del 2016). Al contrario, come ricorda l'Agenzia delle Entrate, i premi assoggettati ad imposta sostitutiva sono da computare ai fini della determinazione della situazione economica equivalente (ISEE).

L'efficacia temporale della nuova detassazione

La normativa in commento trova applicazione per le erogazioni riferite al periodo di imposta 2016 e a quelli successivi.

Il Welfare aziendale: dopo le modifiche all'articolo 51 comma 2 del Tuir

Anche, la normativa sul c.d. “welfare aziendale”, contenuta nel comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, modificando le lettere f) ed f-bis), è stata aggiornata dalla Legge di Stabilità, che ha introdotto la lettera f-ter), come si vedrà in seguito.

Opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione

La nuova lettera f), prevede l'esclusione dal reddito *“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”*.

Si ricorda che le finalità indicate dalla suddetta norma riguardano: educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto (es. l'offerta di corsi di lingua, di informatica, di musica, teatro, danza ecc).

Con riguardo ai familiari del dipendente che possono utilizzare le suddette opere, l'Agenzia conferma che questi ultimi possono anche non essere fiscalmente a carico dello stesso (cfr. circolare 326 del 1997; circolare 238 del 2000).

L'Agenzia delle Entrate specifica che le opere ed i servizi di cui sopra possono essere erogati sia direttamente dal datore sia per mezzo di strutture esterne, a condizione che il dipendente non entri nel rapporto economico tra fornitore e azienda.

La novità consiste nel fatto che l'esclusione opera non solo quando tali “benefit” siano volontariamente erogati dal datore di lavoro, ma anche nelle ipotesi in cui l'erogazione sia prevista dai contratti collettivi.

Somme, prestazioni e servizi di educazione e istruzione

La nuova lettera f-bis), prevede che non concorrono a formare reddito di lavoro dipendente *“le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di 22 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”*

In questo caso le modifiche sono per lo più testuali, a parte la possibilità di includere, tra i servizi di istruzione ed educazione, anche le scuole materne, precedentemente escluse.

Come per le ipotesi previste dalla precedente lettera f) il datore di lavoro può erogare direttamente, o tramite soggetti esterni, i suddetti servizi di educazione ed istruzione. L'azienda può, inoltre, limitarsi a rimborsare le spese sostenute dal dipendente, per finalità in linea con la disposizione, che dovrà conservare tutta la documentazione probatoria.

L'Agenzia delle Entrate specifica che *sono riconducibili alla norma il servizio di trasporto scolastico, il rimborso di somme destinate alle gite didattiche, alle visite d'istruzione ed alle altre iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica nonché l'offerta –anche sotto forma di rimborso spese - di servizi di baby-sitting.*

Somme e prestazioni per servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti

La nuova lettera f-ter) prevede che non concorrono alla formazione del reddito dei dipendenti *“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”*.

L'Agenzia dell'Entrate specifica che, nonostante il disposto normativo non faccia preciso riferimento ai “servizi”, gli stessi rientrino nella previsione della nuova lettera.

I soggetti non autosufficienti sono quelli che non sono in grado di compiere gli atti della vita quotidiana. Il relativo stato deve risultare da certificazione medica (circolare n. 2/E del 2005). Con riferimento alla individuazione dei familiari anziani, l'Agenzia suggerisce di fare riferimento ai soggetti che abbiano compiuto i 75.

Come in precedenza, la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente è subordinata alla condizione che i “benefits” siano offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti.

Corresponsione dei benefits tramite “vouchers”

Il nuovo comma 3-bis dell'articolo 51 del Tuir, il quale statuisce che le opere ed i servizi di cui ai commi 2 e 3 possano essere erogati mediante l'attribuzione di titoli di legittimazione (c.d. “voucher”, secondo l'art. 6 del decreto 26 marzo 2016), i quali non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, ceduti o monetizzati. Gli stessi, inoltre, per espressa previsione normativa, devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale, senza integrazioni a carico del titolare.

E', tuttavia, prevista la facoltà di indicare, in un unico documento di legittimazione, più beni, purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite di importo di 258,23 euro (3.000 euro per il 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico).

Una ulteriore eccezione riguarda i buoni pasto, che continuano ad essere disciplinati dalla relativa disciplina, contenuta nel DPR 5 ottobre 2010, n. 207.

La non imponibilità della contribuzione volontaria

La Legge di Bilancio 2017 ha previsto la non imponibilità dei:

- contributi alle forme pensionistiche complementari versati per scelta del lavoratore, in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedenti i limiti disposti dal decreto legislativo n. 252 del 2005 (5.165,57 euro).
- contributi riguardanti l'assistenza sanitaria versati per scelta del lavoratore in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedenti il limite di 3.615,20 euro.
- il valore delle azioni ricevute, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedente il limite pari a 2065,83 euro.

Assicurazioni per rischio di non autosufficienza

E' poi da segnalare, l'esclusione dalla base imponibile dei contributi e dei premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità 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.

Autoveicoli ad uso promiscuo, prestiti e fabbricati dati in locazione in sostituzione dei premi

Il Legislatore ha, inoltre, sentito il bisogno di specificare che gli autoveicoli concessi in uso promiscuo, i prestiti ed i fabbricati dati in locazione concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le specifiche regole previste dal Tuir, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle retribuzioni premiali.

Interpretazione autentica dell'articolo 51 comma 2, lettera f) del Tuir

Il Legislatore ha, inoltre, fornito una interpretazione autentica dell'articolo 51 comma 2, lettera f) del TUIR il quale riconosce la non imponibilità dell'utilizzazione delle opere e dei servizi, caratterizzati dall'utilità sociale, riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità o a categorie di dipendenti e ai familiari degli stessi.

La suddetta disposizione, come chiarito dal Legislatore, è riferita anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale e non solo, quindi, a previsioni derivanti da contratto collettivo aziendale.

I redditi esclusi dal conguaglio ex art. 23 DPR 600/73

TIPOLOGIA	TRATTAMENTO FISCALE
Arretrati relativi ad anni precedenti (art. 17, c.1, lett. b) Tuir)	Assoggettati a tassazione separata (art. 21 Tuir) applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui sono percepiti
Indennità di fine rapporto, e relativi acconti e anticipazioni	Assoggettate a tassazione separata (art. 19 Tuir)
Compensi erogati per incremento della "produttività".	Assoggettati ad imposta sostitutiva 10%
Somme e valori corrisposti dal datore di lavoro dopo il 12 gennaio 2024	Partecipano alla formazione del reddito dell'anno successivo
Indennità e compensi a carico di terzi comunicati dopo il 12 gennaio 2024	Il dipendente dovrà presentare la dichiarazione dei redditi nel caso in cui, tenendo conto dei redditi complessivamente percepiti, è dovuta un'imposta superiore a € 10,33
Redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti da altro datore di lavoro e non comunicati (tramite consegna della CU) al sostituto che effettua il conguaglio entro il 12 gennaio 2024	Il dipendente dovrà presentare la dichiarazione dei redditi nel caso in cui, tenendo conto dei redditi complessivamente percepiti, è dovuta un'imposta superiore a € 10,33.

Elementi che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente

Fanno eccezione alla previsione di onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente solo determinate somme o valori, tassativamente indicati al c. 2, dell'art. 51 TUIR. Si tratta di componenti somme o valori che non partecipano o partecipano solamente in parte alla formazione del reddito e, di conseguenza non soggetti, totalmente o parzialmente, a tassazione. L'elencazione delle ipotesi di non concorrenza alla formazione del reddito è tassativa.

Norma di rif.	Tipologia
<p>art. 51 c. 2 lett. a)</p>	<p>I contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge Tutti i contributi la cui obbligatorietà è stabilita da una disposizione di legge sono esenti. Viceversa, i contributi il cui versamento discende da una disposizione contrattuale, accordo o regolamento aziendale sono attratti nella nozione di reddito (ad esempio, i contributi al FASI).</p> <p>I 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'art. 10 c. 1 lett. e-ter), <u>per un importo non superiore complessivamente a € 3.615,20</u>. Il limite è fissato cumulativamente per i contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore. È irrilevante che il versamento avvenga eventualmente da parte soltanto di uno dei due soggetti.</p>
<p>art. 51 c. 2 lett. b)</p> <p>Soppresso a decorrere dal 29 maggio 2008 dal D.L. 93/2008</p>	<p>Le erogazioni liberali <u>corrisposte</u>, in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o categorie di dipendenti <u>entro il 28 maggio 2008</u> sono fiscalmente esenti per un importo non superiore ad € 258,23. Le erogazioni liberali corrisposte a decorrere dal 29 maggio 2008 sono totalmente soggette senza applicazione di alcuna franchigia.</p> <p>L'espressione "festività o ricorrenze" va inteso nel senso più ampio possibile, e, quindi, comprensivo di tutte quelle situazioni in cui oggettivamente si è soliti celebrare lietamente un evento. Rientrano, pertanto, in questa previsione a titolo esemplificativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le festività religiose e civili e le ricorrenze in senso proprio; - le festività del dipendente e quelle dell'azienda, quali il cinquantenario dell'azienda, il raggiungimento di una particolare anzianità, l'apertura di una nuova sede, la fusione con un'altra società, ed anche il matrimonio o la nascita di un figlio, sempreché analogo comportamento il datore di lavoro assuma nei confronti di tutti i dipendenti o categorie di dipendenti che si trovano nella stessa situazione e, quindi, ad esempio, nei casi in cui il datore di lavoro è solito fare un regalo a tutti i dipendenti che si sposano o a tutti quelli ai quali nasce un figlio. Non possono essere comprese, nell'ambito applicativo di questa disposizione, le erogazioni effettuate in relazione al raggiungimento di un certo fatturato da parte dell'azienda. Per le erogazioni liberali concesse "in natura" sotto forma di beni o servizi appare interessante la recente precisazione fornita dell'Agenzia delle Entrate con circolare n. 59/E del 22/10/2008. L'agenzia ha chiarito che le predette erogazioni in natura (ad esempio, il pacco dono natalizio ai dipendenti) possono rientrare nell'ipotesi di esclusione prevista per i benefit dall'art. 51 c. 3 del TUIR se di importo non superiore nel periodo d'imposta a € 258,23 e che tale esclusione opera anche se l'erogazione non sia stata concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o categorie di dipendenti. <p>I sussidi occasionali <u>concessi</u> in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente ed i sussidi corrisposti, <u>entro il 28 maggio 2008</u>, a dipendenti vittime dell'usura o di richieste estorsive sono fiscalmente esenti. I sussidi corrisposti dal 29 maggio 2008 sono totalmente soggetti a tassazione Irpef.</p>

<p>art. 51 c. 2 lett. c)</p>	<p>Le somministrazioni di vitto/prestazioni sostitutive servizio mensa Le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, anche in mense aziendali organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi (comprese le convenzioni con i ristoranti e la fornitura di cestini preconfezionati) sono totalmente escluse. Sono invece escluse, fino all'importo giornaliero complessivo di € 4,00 (elevati a 8,00 euro se corrisposti in forma elettronica) le prestazioni sostitutive di mensa come ad esempio i compensi in natura sotto forma di buoni pasto o Ticket restaurant che consentono la somministrazione di alimenti e bevande da parte di pubblici esercizi, nonché la cessione di prodotti di gastronomia pronta per il consumo immediato d parte di mense aziendali, interaziendali, rosticcerie, gastronomie artigianali, pubblici esercizi ed esercenti commerciali autorizzati.</p> <p>Le indennità sostitutive di vitto Le indennità sostitutive di mensa (cioè somme in denaro) corrisposte agli addetti ai cantieri edili oppure a unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione sono esenti fino all'importo complessivo di € 5,29. . Non esiste un criterio di carattere generale per stabilire la sussistenza del requisito di unità produttive prive di strutture o servizi di ristorazione. Pertanto, necessita una verifica dei singoli casi.</p> <p>Determinazione del limite di € 4,00 L'importo massimo escluso da tassazione (€ 4,00) si intende riferito al valore facciale del buono, all'ammontare complessivo dei buoni utilizzabili dai lavoratori dipendenti per ogni giorno lavorativo al netto di somme eventualmente poste a carico del lavoratore (parziale partecipazione al costo). L'importo dei buoni pasto che eccede il predetto limite concorre alla formazione del reddito.</p>
<p>art. 51 c. 2 lett. d)</p>	<p>Le prestazioni di servizi di trasporto collettivo Sono escluse dal reddito le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti, anche se affidate a terzi (sulla base di apposita convenzione), compresi gli esercenti servizi pubblici (ad esempio, società che gestisce il servizio pubblico urbano, servizio taxi), per lo spostamento dal luogo di abitazione o da un apposito centro di raccolta alla sede di lavoro e viceversa. Sono invece assoggettate a tassazione, le eventuali indennità sostitutive del servizio di trasporto; gli eventuali rimborsi di biglietti o tessere di abbonamento per il trasporto; eventuali agevolazioni sui prezzi dei biglietti offerte ai dipendenti e loro familiari da parte delle imprese esercenti pubblici servizi di trasporto.</p>
<p>art. 51 c. 2 lett. d-bis)</p>	<p>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.</p>
<p>art. 51 c. 2 lett. e)</p>	<p>I compensi reversibili Trattasi delle indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro o che per legge devono essere riversato allo Stato.</p>
<p>art. 51 c. 2 lett. f)</p>	<p>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 (finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto).</p>

Norma di rif.	Tipologia
Art. 51 c. 2 lett. 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.
Art. 51 c. 2 lett. 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
Art. 51 c. 2 lett. f quater)	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, 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;
Art. 51 c. 2 lett. g) (c.d. "azionariato popolare")	Il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti <u>per un importo non superiore a € 2.065.83</u> , complessivamente nel periodo d'imposta a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione
Art. 51 c. 2 lett. g bis) soppresso dal D.L. 112/2008 (a decorrere dal 25 maggio 2008)	Il reddito o plusvalenza (differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente), dei Piani di stock option assegnati fino al 24 maggio 2008 , a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta; se le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 10% la predetta differenza concorre in ogni caso interamente a formare il reddito. I piani assegnati dal 25 maggio 2008 sono totalmente soggetti a tassazione IRPEF.
Art. 51 c. 2 lett. h)	Le somme trattenute al dipendente per oneri deducibili di cui all'art. 10 e alle condizioni ivi previste (ad esempio l'assegno periodico al coniuge separato o divorziato corrisposto direttamente all'interessato dal datore di lavoro su ordine del Giudice). Le erogazioni effettuate dal datore di lavoro a fronte di spese sanitarie di cui allo stesso art. 10 c. 1 lett. b) in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. Trattasi delle spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave o permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti di cui all'art. 3, L. 104/92 che presentano cioè, una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione
Art. 51 c. 2 lett. i)	Le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case di gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25% dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

Art. 51, c.3	<p>Erogazioni in natura</p> <p>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 ad euro 258,23 (3.000 nel 2023 per i soli lavoratori con figli fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12 del TUIR); se il predetto valore è superiore al citato limite lo stesso concorre interamente a formare il reddito.</p> <p>La recente Risoluzione n. 26 del 29/03/2010 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i Ticket restaurant per i quali viene evidenziato il valore nominale non possono essere considerati "erogazioni in natura" Pertanto, l'importo del loro valore nominale che eccede il limite di 4,00 euro (aumentati a euro 8 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica) non può essere considerato assorbibile dalla franchigia di esenzione prevista dal comma 3 dell'art. 51) pari a 258,23 euro) e quindi, concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.</p>
--------------	--

I fringe benefit

In base all'art. 51 TUIR che stabilisce il principio della onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente e quindi dell'imponibilità di tutto ciò che il lavoratore percepisce/ricive in relazione al rapporto di lavoro (stipendi, mensilità aggiuntive, compensi in natura, liberalità ecc.), anche i fringe benefit costituiscono reddito e sono soggetti a tassazione.

Il fringe benefit è generalmente utilizzato come forma alternativa di remunerazione rispetto al denaro e può essere costituito:

- dalla possibilità di utilizzare, da parte del dipendente, i beni o i servizi messi a disposizione dall'azienda (ad esempio, un'automobile, un immobile ecc.);
- da particolari condizioni di favore previste appositamente per i dipendenti dell'azienda (ad esempio, nell'ipotesi di prestiti a tasso agevolato);
- dalla cessione di beni o servizi al dipendente.

In base al comma 3 dell'art. 51 del TUIR, la determinazione del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente, o ai suoi familiari, viene effettuata in base al criterio generale del **valore normale**. Tale criterio sostituisce quello generalmente utilizzato nella precedente normativa, che per la valutazione di detti beni e servizi assumeva come valore di riferimento il costo specifico sostenuto dal datore di lavoro.

Per valore normale s'intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni ed i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo più prossimi.

La valutazione dei beni o servizi va operata tenendo conto:

- della natura del soggetto che cede o presta il bene o il servizio (produttore, grossista o dettagliante);
- dei listini e delle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, delle mercuriali ed dei listini delle camere di commercio e delle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

Il valore da assoggettare a tassazione è costituito dal valore normale, se il bene è ceduto o il servizio è prestato gratuitamente; se per la cessione del bene o la prestazione del servizio il dipendente corrisponde delle somme, o subisce delle trattenute, il valore normale va assunto al netto di tali somme.

Si tiene, infine, a ricordare che la Legge di Bilancio 2017 ha fornito una interpretazione autentica in merito agli autoveicoli concessi in uso promiscuo, ai prestiti ed ai fabbricati dati in locazione, i quali concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le specifiche regole previste dal Tuir, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle retribuzioni premiali.

Valore dei beni prodotti dall'azienda

Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda ceduti ai dipendenti, anche gratuitamente, è costituito **dal prezzo mediamente praticato dall'azienda stessa nei confronti dei grossisti**; anche in tal caso occorre fare riferimento ai listini dell'azienda, ma senza tener conto degli sconti d'uso.

Tale disposizione è tuttavia applicabile esclusivamente nei confronti delle aziende che producono beni che poi cedono a grossisti o sia a grossisti che a dettaglianti; per tale motivo restano escluse da tale previsione i dipendenti delle aziende che:

- producono beni per la sola vendita al dettaglio;
- producono servizi;
- effettuano soltanto commercializzazione di beni.

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 26 del 29 marzo 2010 ha precisato che il **valore normale** di riferimento, per i beni e servizi offerti dal datore di lavoro ai dipendenti, può essere costituito dal **prezzo scontato** che il fornitore pratica **sulla base dell'apposita convenzione stipulata con il datore di lavoro**.

I fringe benefit tassati in misura “convenzionale”

In deroga al criterio base del primo periodo del comma 3 cioè il valore normale, il c. 4 dell'art. 51 ha introdotto per alcuni dei più ricorrenti compensi in natura e con il chiaro intento di semplificare i conteggi del datore di lavoro, particolari criteri forfetari o “convenzionali” per la determinazione del reddito. In pratica, la tassazione sulla base del valore normale viene superato dal criterio convenzionale

Tali ipotesi specifiche e tassativamente elencate sono le seguenti:

- **autoveicoli** assegnati da datore di lavoro a un dipendente per espletare l'attività di lavoro e per il quale abbia consentito anche l'uso personale (**uso promiscuo**);
- **prestiti ai dipendenti** concessi direttamente dal datore di lavoro
- **fabbricati concessi in locazione, uso o comodato a dipendenti** con o senza obbligo di dimora. L'art. 51 estende tale disciplina oltre che al dipendente ai suoi familiari anche se non fiscalmente a carico che sono quelli individuali dall'art. 12 del TUIR e dall'art. 433 del Codice civile.

Autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti

Il Legislatore con la legge n. 160/2019, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022, c.d. finanziaria per il 2020, ha modificato l'articolo 51 comma 4 del d.p.r. 917/1986.

La modifica legislativa, valida esclusivamente per le vetture di nuova immatricolazione assegnate a partire dal 1° luglio 2020, prevede un regime di tassazione forfettaria crescente a seconda del livello d'inquinamento del veicolo assegnato al dipendente. Nello specifico il valore del fringe benefit sarà determinato sempre su una percorrenza convenzionale di 15.000 km/anno, ma il valore dello stesso sarà calcolato applicando un'aliquota crescente in base al livello d'inquinamento del veicolo ai valori convenzionali individuati annualmente dall'ACI.

Si ricorda che le aliquote da applicare, a partire dal 1° luglio 2020, sono le seguenti:

- 25% per veicoli con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro;
- 30% per veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km;
- 40% per veicoli con valori di emissioni superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km (la percentuale dal 2021 è aumentata al 50%);
- 50% per veicoli con valori di emissioni superiori a 190 g/km (la percentuale dal 2021 è aumentata al 60%).

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 46/e/2020 ha precisato che la nuova normativa si applica esclusivamente ai veicoli di nuova immatricolazione intendendosi per tali quelli immatricolati dopo il 1° luglio 2020, mentre nulla rileva che la legge è entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2020.

Detto ciò, risulterebbero escluse dalla disciplina in commento sia le auto di vecchia assegnazione (fino al 30 giugno 2020) che le auto anche di nuova assegnazione, ma immatricolate prima del 1° luglio 2020.

Per il primo caso l'Agenzia è chiara nel riaffermare il principio del *tempus regit actum*, pertanto le auto, a prescindere dallo stato d'uso, se assegnate prima del 1° luglio 2020 continueranno ad essere soggette ad imposizione fiscale secondo le disposizioni precedenti. In pratica il fringe benefit sarà pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km, calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalle tabelle ACI al netto di quanto eventualmente trattenuto al dipendente.

Nel secondo caso, invece, l'Agenzia ricorda che il trattamento fiscale delle somme e dei valori corrisposti al dipendente in occasione di lavoro è generalmente soggetta al principio di onnicomprensività, pertanto tutto il rispettivo compenso (in denaro o in natura) risulterà soggetto a tassazione senza possibilità di prevedere una forfettizzazione dell'importo in assenza di un'esplicita indicazione normativa in tal senso.

In questo caso però l'auto è assegnata al dipendente non solo per fini personali, ma anche lavorativi, pertanto richiamando la risoluzione 74/e/2017, in merito alle spese rimborsate al lavoratore per l'utilizzo anche aziendale del telefono cellulare, ha ricordato che laddove il legislatore non abbia indicato un criterio forfetario per la valorizzazione di un benefit, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che l'intero “valore normale” di esso concorra alla determinazione

del reddito di lavoro dipendente. Pertanto, per la determinazione del valore del fringe benefit, a parere dell'Agenzia, andrebbe detratto dal "valore normale" la parte dell'utilizzo dell'auto per fini lavorativi e non personali.

La parte del "valore normale" del bene soggetta a tassazione risulterà, quindi, esclusivamente quella riferibile all'utilizzo privato del mezzo di locomozione.

Qualunque sia il caso concreto l'importo viene indicato in busta paga e assoggettato a contributi e Irpef.

Qualora il datore di lavoro trattenga dalla busta paga del dipendente il valore dell'uso privato dell'auto aziendale quest'ultimo non costituisce un fringe benefit proprio perché il dipendente paga il controvalore dell'uso personale dell'autovettura quale corrispettivo di tale beneficio. In tale ipotesi il valore dell'uso personale non costituisce retribuzione e pertanto esso non ha alcuna incidenza sugli istituti retributivi né sul calcolo del TFR. Poiché la percorrenza convenzionale utilizzata per determinare il valore del veicolo utilizzato in modo promiscuo è determinata su base annua, l'importo da far concorrere alla formazione del reddito deve essere ragguagliato alla durata del periodo dell'anno durante il quale il dipendente viene concesso l'uso promiscuo del veicolo conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato indipendentemente dal suo utilizzo.

Occorre tenere presente che questo è l'importo lordo; perché, se l'azienda trattiene già o addebita in qualsiasi modo un importo ai dipendenti, il benefit va assunto al netto di tale importo. L'importo da sottrarre è quello al lordo dell'IVA addebitata in fattura al dipendente. Va inoltre ricordato che l'importo così determinato ha una valenza forfetaria e prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo dell'autovettura e dalla effettiva percorrenza che il dipendente effettua con la stessa. È quindi del tutto irrilevante che il dipendente sostenga a proprio carico alcuni o tutti gli elementi che sono ricompresi nella base di commisurazione del costo del costo di percorrenza fissato dall'ACI (ad esempio le spese di rifornimento del carburante, la manutenzione ecc). Il valore dell'uso promiscuo dell'auto aziendale è determinato su base annua; pertanto, nell'ipotesi in cui tale mezzo venga concesso in uso promiscuo al dipendente o collaboratore solo per una parte dell'anno, l'importo individuato delle tabelle ACI deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale il dipendente ha la disponibilità dell'auto conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo. Tale valutazione forfetaria, che si applica esclusivamente ai casi in cui il veicolo concesso viene utilizzato sia per l'attività di lavoro che per l'uso personale, va effettuata a prescindere dagli effettivi costi di utilizzo del mezzo e dalla percorrenza effettivamente realizzata dal dipendente. Qualora il datore di lavoro oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo, fornisca, gratuitamente o meno, altri beni o servizi (ad esempio, l'autorimessa per custodire il veicolo), gli stessi vanno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente. Qualora il datore di lavoro conceda il veicolo aziendale esclusivamente per l'utilizzo personale o familiare del dipendente, per la determinazione del reddito tassabile in capo al dipendente occorre fare riferimento al valore normale del bene in conformità ai criteri stabiliti dall'art. 9 TUIR (valore normale).

Non concorre inoltre a formare il reddito del dipendente, l'utilizzo di veicoli aziendali esclusivamente per l'effettuazione di trasferte.

N.B.: occorre valutare l'incidenza del valore del benefit sugli istituti contrattuali indiretti e differiti fatte salve specifiche differenti previsioni della contrattazione collettiva.

Si ritiene utile sottolineare che qualora l'ammontare imponibile del benefit dovesse risultare di importo inferiore o pari a euro 258,23 annui (3.000 euro per il 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico) il compenso in natura non dovrà essere assoggettato né a Irpef né a contributi per effetto del limite di esenzione fiscale previsto dall'art. 51 comma 3 del TUIR. Nel caso in cui la soglia di euro 258,23 (3.000 euro per il 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico) dovesse essere oltrepassata diventerà tassabile l'intero valore del benefit (anche la parte non eccedente).

Qualora il modello del veicolo utilizzato promiscuamente dal dipendente non sia compreso tra quelli inclusi nelle tabelle in questione l'importo da assoggettare a tassazione dovrà essere determinato prendendo a riferimento quello che per tutte le sue caratteristiche risulta più simile. Nell'ipotesi in cui il mezzo aziendale sia concesso al dipendente esclusivamente per fini privati (ad esempio per recarsi al lavoro) non restando nell'ipotesi di uso promiscuo, ai fini della determinazione del "valore normale" del bene rimangono applicabili i criteri generali contenuti nell'art. 9 comma 3 dello stesso TUIR e dunque la quantificazione del benefit avverrà sulla base del criterio generale del valore normale che ordinariamente fa riferimento alle "tariffe di noleggio".

L'uso dell'auto per fini lavorativi non comporta per il lavoratore alcun onere reddituale.

Prestiti ai dipendenti a tasso ridotto

Tuir, art. 51 comma 4, lett. b).

Si assume il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto (N.d.R.: ora TUR tasso ufficiale di riferimento determinato dalla Banca Centrale Europea) vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi.

L'art. 51 c.4 del Tuir dispone che il valore fiscale (che costituisce reddito di lavoro per dipendente) e previdenziale (che concorre a formare la base imponibile ai fini contributivi) è costituito dal 50% della differenza tra:

- l'importo degli interessi calcolati sul capitale applicando il TUR (tasso ufficiale di riferimento) vigente al termine di ciascun anno (e non più come inizialmente previsto dalla norma al TUS vigente alla data di stipula del prestito)
- e l'importo degli interessi calcolato applicando il tasso effettivo di concessione del prestito.

Se il TUR applicato durante l'anno è diverso da quello risultante al termine dello stesso anno il datore di lavoro deve effettuare il conguaglio, previdenziale e fiscale ricalcolando gli interessi sull'eventuale nuovo TUR. La concessione di prestiti a condizioni particolarmente vantaggiose per il dipendente da parte del proprio datore di lavoro costituisce una forma assai diffusa di fringe benefit. Sono esclusi dall'ambito di applicazione della norma i prestiti di durata inferiore ai 12 mesi concessi dal datore di lavoro, a seguito di accordi aziendali a:

- dipendenti in contratto di solidarietà;
- dipendenti in cassa integrazione guadagni;
- dipendenti vittime dell'usura (legge 7/3/96, n. 108) o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti all'opposizione a richieste estorsive (legge 31/12/91 n. 419).

La norma si applica ai prestiti concessi da:

- datore di lavoro;
- terzi, con i quali il datore di lavoro ha stipulato accordi o convenzioni, (mutui ipotecari, scoperti di conto corrente, ecc.).

Se il valore di tale differenza dovesse dare un risultato negativo non sussiste alcun benefit.

Per quanto concerne la determinazione del cosiddetto momento impositivo del compenso in natura lo stesso coincide con i vari pagamenti delle singole rate del finanziamento così come stabilite dal piano di ammortamento. Una problematica operativa riguarda il momento in cui l'impresa è tenuta alla tassazione del benefit. Sulla base del principio generale di cui all'art. 23 del DPR 600/73 secondo il quale la ritenuta alla fonte deve essere operata sull'ammontare complessivo di tutte le somme e i valori corrisposti nel periodo di paga, il sostituto deve tenere conto del tasso vigente alla fine del periodo d'imposta precedente, per applicare le ritenute nei singoli periodi di paga salvo effettuare il conguaglio di fine anno in base al tasso vigente al termine del periodo d'imposta. In caso di cessazione del rapporto di lavoro, il sostituto d'imposta, nell'effettuare le operazioni di conguaglio, deve tenere conto del tasso vigente alla data della cessazione stessa. Al riguardo va osservato che l'obbligo di effettuare la ritenuta alla fonte sussiste al superamento della generale soglia annua di esenzione fiscale dei fringe benefit di euro 258,23 (3.000 euro per il 2023 e solo per i lavoratori con figli fiscalmente a carico). La norma consente di determinare l'eventuale fringe benefit solo al 31 dicembre di ogni anno; sino a quella data il presupposto impositivo non solo è indeterminabile ma anche incerto dell'esistenza. La tassazione avviene al momento del pagamento delle singole rate stabilite dal relativo piano di ammortamento. Il momento impositivo, nel caso dei prestiti che saranno saldati in un'unica soluzione, successivamente al periodo d'imposta nel quale sono erogati, è in sede di ciascun conguaglio di fine anno (cfr. circ. min. finanza. 326/1997). Sul punto, viene utilizzato il TUR vigente al termine di ciascun anno.

Abitazione o alloggio concesso a dipendenti

Tuir, art. 51 comma 4, lett. c).

(...) si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso"

Il reddito è dato dalla differenza tra:

- la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti al fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore;
- quanto corrisposto dal dipendente per il godimento del fabbricato stesso.

Per i fabbricati che non devono essere iscritti al catasto si assume la differenza tra:

- il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato;
- e quanto corrisposto dal dipendente per il godimento del fabbricato stesso.

Per i fabbricati iscritti in catasto, ma privi di rendita attribuita, si dovrà fare riferimento alla rendita presunta, determinata a norma dell'art. 34, comma 4, del TUIR.

Abitazione o alloggio concesso a dipendenti con particolari funzioni (guardiano, portiere, ecc)

Si assume come reddito il 30% della differenza tra:

- la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e pagate dal datore di lavoro (luce, gas telefono rifiuti, spese condominiali);
- quanto corrisposto dal dipendente per il godimento del fabbricato stesso.

Per i fabbricati che non devono essere iscritti al catasto si assume il 30% della differenza tra:

- il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato;
- quanto corrisposto dal dipendente per il godimento del fabbricato stesso.

Esempio

Al dipendente ROSSI viene concesso in uso un appartamento avente una rendita catastale di € 619,75
Le spese inerenti sono così ripartite:

- utenze varie (luce telefono gas) a carico del dipendente;
 - spese condominiali € 1032,91 annue a carico del datore di lavoro.
- Al dipendente viene imputato un benefit per complessive € 1.652,66 (importo mensile € 137,72).

Tale imputazione avverrebbe anche nell'ipotesi in cui il datore di lavoro corrisponda un canone di locazione per concedere l'appartamento in uso al dipendente.

Rimborsi spese e trasferte

Trasferte fuori del territorio comunale

In base al comma 5 dell'art. 51 del Tuir, si possono individuare i seguenti tre regimi alternativi di tassazione.

La scelta del regime da adottare va effettuata con riferimento all'intera trasferta; non è infatti possibile, nell'ambito di una stessa trasferta, adottare criteri diversi per ogni singola giornata.

Indennità forfetaria

Le indennità di trasferta non concorrono alla formazione del reddito del dipendente fino all'importo di € 46,48 al giorno, elevate a € 77,47 per le trasferte all'estero. In tal caso i rimborsi analitici per le spese di viaggio, anche in forma di indennità chilometrica, e di trasporto supportati da idonea documentazione non concorrono comunque a formare il reddito; restano assoggettati a tassazione tutti gli altri rimborsi spese (diversi da quelli per viaggio e trasporto) corrisposti in aggiunta all'indennità forfetaria, anche se documentati. Gli importi di esenzione sopra esposti hanno validità a prescindere dalla durata della trasferta e si applicano anche in presenza di trasferte di durata inferiore a 24 ore o che comunque non comportino il pernottamento fuori sede.

Rimborso misto

Tali ipotesi si verifica qualora oltre alla corresponsione di un'indennità di trasferta il datore di lavoro procede al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio.

In tali casi le franchigie di esenzione giornaliera di € 46,48 e di € 77,47 per le trasferte all'estero sono ridotte:

- di un terzo (ossia divengono rispettivamente € 30,99 e € 51,65 in presenza di rimborso delle spese di alloggio o di vitto, nonché nei casi di alloggio o di vitto fornito gratuitamente;
- di due terzi (ossia divengono rispettivamente € 15,49 e € 25,82 in presenza di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto, o di vitto e alloggio fornito gratuitamente.

I rimborsi analitici per le spese di viaggio, anche in forma di indennità chilometrica, e di trasporto supportati da idonea documentazione non concorrono comunque a formare il reddito; restano assoggettati a tassazione tutti gli altri rimborsi spese corrisposti, diversi da quelli per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.

Rimborso analitico

Non concorrono a formare il reddito i rimborsi analitici per le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto; i rimborsi per altre spese (ad esempio, lavanderia, telefono, parcheggio, mance, ecc.), anche non documentabili, ma analiticamente attestate dal dipendente, sono esenti da imposizione nel limite giornaliero di € 15,49, elevato a € 25,82 per le trasferte all'estero. L'eventuale indennità corrisposta in aggiunta al rimborso analitico concorre interamente alla formazione del reddito del dipendente.

Trasferte nell'ambito del territorio comunale

I rimborsi spese e le indennità per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro, concorrono integralmente a formare il reddito del dipendente. Sono tuttavia esclusi da tassazione i rimborsi spese di trasporto comprovati da documenti provenienti dal vettore (ad esempio biglietti dell'autobus, o ricevuta del taxi); in tal caso è sufficiente che dalla documentazione interna risulti in quale giorno il dipendente ha svolto la propria attività all'esterno della sede di lavoro.

Gli oneri deducibili

In base a quanto stabilito dall'art. 51 comma 2 lett. h) del Tuir **non concorrono a formare il reddito:**

- le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'art. 10 TUIR e alle condizioni ivi previste;
- le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte di spese sanitarie di cui all'art. 10 comma 1 lett. b) Tuir (portatori di handicap), anche per familiari di cui all'art. 433 c.c.

I contributi ai fondi pensione

Tra gli oneri deducibili di cui all'art. 10 sono inclusi (c. 1 lett. e-bis)) i contributi versati alle forme pensionistiche complementari di cui al D.L.vo 252/2005 alle condizioni e nei limiti previsti dall'art. 8 dello stesso decreto.

Deducibilità della contribuzione a Fondi Pensione

L'art. 8 commi 4 del D.L.vo 252/2005 ha ampliato la deducibilità dei contributi versati alle diverse forme di previdenza complementare senza più alcun vincolo o distinzione tra fondi collettivi e fondi individuali. Sui contributi versati dal lavoratore e dal datore di lavoro (sia volontariamente, sia in base a contratti o accordi collettivi) viene stabilito, al comma 4, un unico limite di deducibilità pari a **€ 5.164,57 annui**.

Il datore di lavoro nel corso delle operazioni di conguagli dovrà:

- includere il contributo a proprio carico tra gli elementi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente;
- verificare la capienza del contributo datore di lavoro + lavoratore rispetto all'unico limite massimo di € 5.164,57;
- dedurre integralmente i contributi complessivamente versati (datore di lavoro + lavoratore) fino al raggiungimento del limite massimo di € 5.164,57;
- includere nel reddito di lavoro dipendente la quota eccedente, qualora la contribuzione dovesse superare il limite massimo di € 5.164,57.

I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero

In base a quanto previsto dall'art. 51 comma 8-bis del TUIR, in deroga ai commi da 1 a 8, la base imponibile viene determinata con applicazione delle retribuzioni convenzionali annualmente definite.

art. 51 c 8-bis

In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del Lavoro e della previdenza sociale di cui all'art. 4 comma 1 D.L. 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398.

- Per l'anno 2023, le suddette retribuzioni convenzionali sono state definite con Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 28 febbraio 2023, in GU Serie Generale n. 66 del 18-03-2023.

Determinazione della base imponibile

- regime di favore per i dipendenti con applicazione di una base imponibile forfetaria: retribuzioni convenzionali previste ai sensi della L. 398/87, ai fini del calcolo della contribuzione dovuta per i lavoratori impegnati in paesi con i quali l'Italia non ha stipulato accordi in materia di sicurezza sociale
- non si tiene conto delle retribuzioni effettivamente erogate: l'eventuale erogazione di altri compensi (ad esempio, benefit), non viene tassata in quanto, ricompresi nella retribuzione convenzionale
- nonostante il dato letterale della norma non lo preveda, a seguito di un'interrogazione parlamentare, è stato chiarito che dalla retribuzione convenzionale vanno detratti i contributi previdenziali a carico del dipendente.

LA DETERMINAZIONE DELL'IRPEF

Ai sensi dell'art. 11 del TUIR l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicato nell'art. 10, le aliquote progressive per scaglioni di reddito.

A diminuzione dell'imposta lorda possono essere riconosciute:

- specifiche detrazioni d'imposta per "carichi di famiglia", per il coniuge, i figli e gli altri familiari a carico, di importi teorici in relazione a diverse fasce di reddito complessivo del contribuente. Inoltre, le detrazioni effettivamente spettanti sono determinate mediante applicazione di formule matematiche, in misura inversamente proporzionale all'aumentare del reddito fino ad annullarsi al superamento di determinate soglie (nuovo art. 12 Tuir);
- sempre a diminuzione dell'imposta lorda possono essere riconosciute "altre detrazioni", per redditi di lavoro dipendente e assimilati, per redditi di pensione e redditi di lavoro autonomo, di importo generalmente teorico e per la cui attribuzione dell'importo effettivamente spettante è necessario anche in questo caso applicare formule matematiche consentono di determinare importi decrescenti al crescere del reddito complessivo dell'avente diritto, fino ad annullarsi (nuovo art. 13 Tuir);

Le detrazioni per carichi di famiglia

Le detrazioni per "carichi di famiglia" previste dall'art. 12 del Tuir, spettano per:

- il coniuge a carico o la parte dell'unione civile
- i figli a carico
- gli altri familiari a carico (art. 433 Codice Civile).

La loro attribuzione avviene attraverso un meccanismo mutuato da quello previsto per le precedenti deduzioni (No tax area e No tax family area) in misura decrescente all'aumentare del reddito.

Condizioni di spettanza delle detrazioni per familiari a carico

Affinché un soggetto possa considerarsi a carico di un proprio familiare è necessario, ai sensi dell'art. 12 c. 2 che non abbia un reddito complessivo superiore a € 2.840,51 (limite annuo), o 4.000 euro per i figli minori di 24 anni, al lordo degli oneri deducibili, 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. Tale limite è fissato con riferimento all'intero periodo d'imposta e non importa in quale momento dell'anno venga prodotto; ne deriva che, per un contribuente che stia usufruendo della detrazione per un familiare a carico (coniuge, figlio, o altro), nel momento in cui il familiare supera la prevista soglia reddituale, il contribuente decade automaticamente dal diritto alla detrazione. In tale circostanza, il sostituto d'imposta, a cui il lavoratore abbia dichiarato il venir meno del diritto, è tenuto a recuperare l'agevolazione fiscale precedentemente attribuita, in occasione delle operazioni di conguaglio.

Le detrazioni per carichi di famiglia devono essere rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate fino al mese in cui sono cessate le condizioni richieste. È ininfluente il giorno in cui si verifica l'evento che comporta il sorgere o la perdita delle condizioni. Ad esempio, nell'ipotesi di nascita di un figlio nel mese di ottobre, la detrazione compete per tre mesi considerando anche il mese di ottobre.

La detrazione per il coniuge a carico (o per l'altra parte dell'unione civile)

In base alle disposizioni di cui al nuovo art. 12, comma 1, lett. a) TUIR la misura della detrazione per il coniuge a carico non legalmente ed effettivamente separato, di importo teorico, è differenziata in base a tre diverse classi di reddito e l'importo effettivamente spettante è determinato in relazione all'applicazione di specifiche formule matematiche:

- **800** euro, diminuiti del prodotto tra 110 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra reddito complessivo e 15.000, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro;
- **690** euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 40.000;
- **690 euro**, se il reddito complessivo è superiore a 40.000 ma non a 80.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro diminuito del reddito complessivo, e 40.000 euro.

FASCE DI REDDITO (EURO)	IMPORTO DELLA DETRAZIONE (EURO)
Fino a 15.000	$800 - [110 \times (\text{reddito} / 15.000)]$
Da 15.000,01 a 40.000	690
Da 40.000,01 a 80.000	$690 \times [(80.000 - \text{reddito}) / 40.000]$
Oltre 80.000	0

Fascia fino a 15.000

Con riferimento alla fascia fino a 15.000 euro, se il risultato che scaturisce dal rapporto risulta:

- pari a 1 (in ipotesi di reddito pari a 15.000 euro), la detrazione compete nella misura di 690 euro;
- pari a 0 la detrazione non compete;
- compreso tra 0 e 1 lo stesso si assume, in base al principio del troncamento, nelle prime 4 cifre decimali.

Esempio

Reddito di 10.000 euro. Matrimonio contratto il 12 dicembre. Coniuge a carico per n. 1 mese.
 Si possono utilizzare due diverse modalità di calcolo della detrazione spettante che pervengono allo stesso risultato:
 a) $800 - [110 \times (10.000 / 15.000)]$
 $800 - [110 \times 0,6667] = 726,66$
 $726,66 : 12 \times 1 \text{ mese} = \text{euro } 60,56.$

$$\begin{aligned} & \text{b) } (800 / 12 \times 1 \text{ mese}) - [(110 / 12 \times 1 \text{ mese}) \times (10.000 / 15.000)] \\ & 66,67 - [9,17 \times 0,6667] \\ & 66,67 - 6,11 = 60,56 \end{aligned}$$

Fascia da 15.000,01 fino a 40.000 euro

I percettori di reddito rientrante nella fascia da 15.000,01 e 40.000 euro hanno diritto ad una detrazione effettiva dall'imposta lorda di euro **690**.

Mini-detrazioni aggiuntive

Ai sensi dell'art. 12 comma 1 lett. b) sono previste "mini detrazioni" aggiuntive pari a 10, 20 o 30 euro annui in relazione a determinate fasce di reddito comprese nello scaglione reddituale più generale tra 15.000,01 e 40.000 euro

FASCE DI REDDITO (EURO)	IMPORTO DETRAZIONE AGGIUNTIVA (EURO)
Da 29.000,01 a 29.200	10
Da 29.200,01 a 34.700	20
Da 34.700,01 a 35.000	30
Da 35.000,01 a 35.100	20
Da 35.000,01 a 35.200	10

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con circ. 15/E, gli importi delle detrazioni aggiuntive non vanno ragguagliati al periodo in cui il coniuge è rimasto a carico e quindi vanno assunti sempre per l'intero ammontare.

Esempio

Reddito di 35.100 euro. Matrimonio contratto il 9 luglio. Coniuge a carico per n. 6 mesi. Importo detrazione spettante:
 $(690 / 12 \times 6 \text{ mesi}) + 10 = \text{euro } 355$ (detrazione spettante).

Fascia da 40.000,01 fino a 80.000 euro

I percettori di reddito rientrante nel terzo scaglione reddituale da 40.000,01 a 80.000 hanno diritto ad una detrazione teorica pari € **690**.

L'importo effettivamente spettante si ottiene moltiplicando la detrazione teorica per coefficiente che deriva dal seguente rapporto: $(80.000 - \text{reddito}) / 40.000$

Se il risultato del rapporto risulta pari a 0 (reddito = 80.000), la detrazione non compete; se il risultato risulta compreso tra 0 e 1, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

Reddito superiore a 80.000 euro

La detrazione non compete.

La detrazione per figli a carico

Il D.Lgs. n. 230/2021 ha introdotto, a decorrere dal 1° marzo 2022, l'assegno unico e universale per i figli a carico (AUU).

Questo nuovo istituto sostituisce sia l'Assegno per il nucleo familiare che, come vedremo meglio, le detrazioni per i figli a carico di età inferiore a 21 anni.

L'Assegno Unico Universale è riconosciuto su base mensile per il periodo compreso tra marzo di ciascun anno e febbraio dell'anno successivo, ai nuclei familiari sulla base dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE).

Oltre all'introduzione dell'assegno unico universale, è stato modificato l'articolo 12 del TUIR, contenente la disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia, la cui nuova versione, **a far data dal 1° marzo 2022**, ha previsto nello specifico quanto segue:

- la **perdita di efficacia delle detrazioni** fiscali per figli a carico minori di 21 anni, ivi incluse le maggiorazioni per figli minori di tre anni e per quelli con disabilità;
- l'**abrogazione della detrazione per famiglie numerose** (in presenza di almeno quattro figli) di cui al comma 1-bis;
- la **permanenza della detrazione per i figli a carico con età pari o superiore ai 21 anni**.

In pratica dal 1° marzo 2022 sopravvive soltanto una detrazione, quella per i figli a carico di età superiore a 21 anni pari, secondo le regole previgenti, a:

$950 \text{ euro} \times \% \text{ ripartizione} \times [(95.000 - \text{Reddito complessivo}) / 95.000]$

In presenza di più figli il valore di 95.000 presente al numeratore e al denominatore del rapporto va incrementato di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo.

In presenza di 2 figli, la formula sarà:

$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times [(110.000 - \text{Reddito complessivo}) / 110.000]$

In presenza di 3 figli la formula sarà:

$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times [(125.000 - \text{Reddito complessivo}) / 125.000]$

NUCLEO	FORMULA DI RIFERIMENTO
Con 1 figlio	$(950 * \% \text{ rip.}) \times [95.000 - \text{Reddito}] / 95.000$
> 1 figlio	$(\text{Importo teorico per tutti i figli} * \% \text{ rip.}) \times [(95.000 + (\text{n. figli} - 1) * 15.000) - \text{Reddito}] / [(95.000 + (\text{n. figli} - 1) * 15.000)]$

Sul punto, giova ricordare che i figli di età non superiore ai 24 anni si considerano a carico qualora percepiscano un reddito annuo pari od inferiore a 4.000 euro. Quelli di età superiore a 24 anni, per essere considerati a carico, devono percepire un reddito annuo inferiore a 2.840.51 euro.

Si fa presente che il Decreto "Sostegni – ter" ha modificato ulteriormente l'articolo 12 in materia di detrazioni per spese ed oneri sostenuti nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico, con l'inserimento del comma 4-ter, nell'articolo 12 del TUIR.

4-ter. 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 detrazione.

Nello specifico, per i figli di età inferiore ai 21 anni, e che sono fiscalmente a carico, anche se non spettano più le detrazioni, continuano a spettare le ulteriori detrazioni e le deduzioni previste per oneri e spese sostenute nell'interesse di tali soggetti.

Invece, 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 welfare²⁰.

Come ricorda anche l'Inps nella circolare n. 23 del 2022 per i **figli disabili** di età pari o superiore a 21 anni le detrazioni fiscali per i figli a carico di cui all'articolo 12 del TUIR, sono compatibili con l'AUU eventualmente percepito.

L'agenzia ricorda, inoltre, 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.

Esempio

Dipendente con un figlio di 20 anni che ne compie 21 il 1° novembre 2023.

Detrazioni per novembre e dicembre (sempre considerando un reddito pari a 35.000 euro): 118 euro.

Totale detrazioni per figli a carico relative al 2023: 118 euro.

L'articolo 12 è stato, inoltre, modificato nel senso di escludere esplicitamente i figli di età inferiore a 21 anni, per i quali non spettano più le detrazioni per carichi di famiglia, dagli "altri familiari":

*d) 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 spetti 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.*

MODALITA' DI CALCOLO

A parte per i primi due mesi del 2022, la detrazione per i figli a carico rimane soltanto per i figli di età superiore a 21 anni.

IMPORTO ANNUO (EURO)	IPOTESI
950	Per ogni figlio di età pari o superiore a 21 anni

Si fa presente che i suddetti importi sono soltanto teorici e che per ottenere il valore effettivo occorre moltiplicare quello teorico per il coefficiente che scaturisce dal rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro".

(Importo teorico x % rip.) x [(95.000 – Reddito complessivo) / 95.000]

Maggiorazione per ogni figlio oltre il primo

In presenza di più figli il valore di 95.000 presente al numeratore e al denominatore del rapporto va incrementato di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo.

In presenza di 2 figli, la formula sarà:

²⁰ Non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore normale dei servizi di welfare di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR messi a disposizione dal datore di lavoro a tutti i dipendenti anche se goduti da figli di età inferiore ai 21 anni, per i quali non spettano le detrazioni di cui all'articolo 12 del TUIR (cit. Circolare 4 del 2022).

$$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times [(110.000 - \text{Reddito complessivo}) / 110.000]$$

In presenza di 3 figli la formula sarà:

$$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times [(125.000 - \text{Reddito complessivo}) / 125.000]$$

Il risultato del rapporto incrementato di 15.000 per ogni figlio successivo al primo deve successivamente essere applicato alla detrazione teorica riferita a tutti i figli a carico, compreso il primo. Il medesimo rapporto incrementato di 15.000 per ogni figlio successivo al primo si applica per l'intero anno senza alcun ragguaglio al periodo in cui i figli risultano a carico. Pertanto, in caso di variazione, in corso d'anno, del numero dei figli (ad esempio, nascita di un 2° figlio), fin dal mese in cui si verifica l'evento si dovrà incrementare di 15.000 il valore di 95.000 presente nel rapporto e, in sede di conguaglio, si dovrà utilizzare quest'unico rapporto incrementato, senza effettuare alcuna distinzione dei due periodi. Per contro, occorre ragguagliare l'ammontare della detrazione teorica con riferimento ai mesi nel corso dei quali i figli sono risultati a carico del contribuente e della eventuale ripartizione del carico familiare tra i genitori.

La formula utile per la determinazione della detrazione effettivamente spettante per ciascun figlio potrà, a seconda dei casi risultare così

NUCLEO	FORMULA DI RIFERIMENTO
Con 1 figlio	$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times [95.000 - \text{Reddito}] / 95.000$
> 1 figlio	$(\text{Importo teorico per tutti i figli} \times \% \text{ rip.}) \times [(95.000 + (n. \text{ figli} - 1) \times 15.000) - \text{Reddito}] / [(95.000 + (n. \text{ figli} - 1) \times 15.000)]$

Se il valore che scaturisce dal suddetto rapporto è:

- pari a 0 (reddito complessivo uguale o maggiore di 95.000, eventualmente aumentato degli ulteriori incrementi di 15.000 per ciascun figlio oltre al primo) la detrazione non compete;
- pari a 1 (reddito complessivo = 0), la detrazione non compete.
- compreso tra 0 e 1, il coefficiente si assume nelle prime 4 cifre decimali.

Riepilogando, in presenza di nuclei con più figli, il sostituto d'imposta dovrà tenere conto:

- della maggiorazione di 15.000 euro per ogni figlio oltre al primo, in presenza di nuclei con più di 1 figlio, a valere per tutti i figli del nucleo. Detta maggiorazione si aggiunge al valore fisso di 95.000 presente al numeratore e al denominatore del rapporto;
- della maggiorazione in presenza di nuclei con più di 3 figli a carico, di 200 euro a partire dal primo figlio. Detta maggiorazione si aggiunge a quella teoricamente spettante per il figlio a carico;

RIPARTIZIONE TRA I GENITORI DELLA DETRAZIONE PER FIGLI A CARICO

Dal 2007 è cambiato il meccanismo di ripartizione della detrazione tra i genitori. In pratica, non è più possibile, per le detrazioni per i figli a carico, ripartire liberamente e discrezionalmente la percentuale di carico tra i genitori, a seconda della convenienza economica, come avveniva per la Family no tax area. La percentuale di carico familiare dovrà obbligatoriamente e rigidamente essere **ripartita al 50%** tra i genitori, non legalmente ed effettivamente separati.

Alla suddetta regola generale è possibile derogare quando i due genitori si accordino per attribuire l'intera detrazione (100%) al genitore che possiede il reddito complessivo più elevato.

Genitori legalmente ed effettivamente separati

Nei casi di genitori legalmente ed effettivamente separati, come pure nel caso di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, è prevista una disciplina di ripartizione della detrazione per figli a carico un po' particolare. Infatti, a tali genitori è concessa la possibilità di mettersi d'accordo per attribuirsi tra loro la detrazione nella misura del 50% oppure di attribuirla totalmente al genitore con il reddito più elevato. Tuttavia, quando i genitori non riescono a trovare un accordo la norma prevede, al fine di evitare ingiustificate discriminazioni quanto specificato nella seguente tabella:

AFFIDAMENTO DISGIUNTO (A UN SOLO GENITORE)		
In mancanza di un accordo tra i genitori che preveda la ripartizione della detrazione al 50% tra gli stessi, oppure l'attribuzione della detrazione al 100% a favore del genitore con il reddito più elevato		<p>La detrazione spetta interamente (100%), al genitore affidatario.</p> <p>In caso di impossibilità da parte del genitore affidatario a fruire della detrazione, in tutto o in parte, per i limiti di reddito (imposta incapiente), la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore. Quest'ultimo è però tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione.</p>
AFFIDAMENTO CONGIUNTO		
In mancanza di un accordo tra i genitori che preveda l'attribuzione della detrazione al 100% al genitore con il reddito più elevato		<p>La detrazione spetta ad entrambi i genitori nella misura del 50%.</p> <p>In caso di impossibilità da parte di uno dei genitori per i limiti di reddito (imposta incapiente) a fruire della detrazione in tutto o in parte, la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore. Quest'ultimo è però tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari al 50% della detrazione stessa.</p>



Con la circolare **19/E del 1 giugno 2012**, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una serie di risposte a quesiti, in particolare al punto 4 si occupa di due questioni. La prima attiene proprio le detrazioni in caso di genitori divorziati. In particolare il quesito verte su una situazione molto particolare, che riguarda l'attribuzione della detrazione al 100% al genitore divorziato che vive con il figlio maggiorenne, per la quale la madre corrisponde al padre un assegno di mantenimento. In questo caso, non si tratta di affidamento, tenuto conto che il figlio è maggiorenne, e partecipando anche la madre al mantenimento del figlio, spetta a lei il 50% della detrazione, che quindi non può essere riconosciuta al 100% al solo genitore convivente con il figlio. Questo in quanto, come ricorda l'Agenzia delle Entrate, l'art. 12 non fa riferimento alla residenza presso uno dei genitori per definire la ripartizione della detrazione.

Coniuge fiscalmente a carico dell'altro genitore

In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione per figli spetta a quest'ultimo al 100%.

Mancanza dell'altro genitore

In caso di nuclei familiari con un solo genitore ²¹, al primo figlio si applica, sempre che più favorevole rispetto a quella prevista per i figli a carico, la sola detrazione spettante per il coniuge a carico di cui all'art. 12 comma 1 lettera a) del Tuir con esclusione quindi della detrazione di cui all'art. 12 comma 1 lettera b).

Per "primo figlio" si intende quello di età anagrafica maggiore tra quelli a carico. La previsione che il lavoratore, nella dichiarazione di spettanza delle detrazioni, si debba limitare a indicare se sussistono le condizioni (ipotesi di mancanza del coniuge), affinché, se più conveniente, possa beneficiare della detrazione per il coniuge in luogo di quella prevista per il 1° figlio, fa sì che il calcolo della convenienza debba essere effettuato direttamente dal sostituto d'imposta. A tale proposito, per verificare la convenienza si deve confrontare la detrazione spettante con riferimento al coniuge e con quella spettante con riferimento al figlio. In presenza di più figli, qualora risulti più conveniente la detrazione per coniuge a carico rispetto a

²¹Per decesso o stato di abbandono del coniuge certificato dall'autorità giudiziaria o non ha riconosciuto i figli naturali 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.

quella spettante per il figlio, le detrazioni per i figli successivi al primo vanno calcolate tenendo conto del numero di tutti i figli a carico compreso il primo.

Le altre detrazioni

Alle detrazioni per carichi di famiglia si aggiungono le detrazioni spettanti al contribuente in funzione della tipologia di reddito che compongono il suo reddito complessivo. Ai sensi del nuovo art. 13 del Tuir, comma 1, se alla formazione complessivo concorrono redditi di lavoro dipendente e taluni redditi assimilati al lavoro dipendente [redditi di cui all'art. 50 del TUIR comma 1, lettere a), b), c), c-bis) d), h-bis) l)] al contribuente spettano, **rapportate al periodo di lavoro nell'anno** e graduate in relazione all'ammontare del reddito le seguenti detrazioni d'imposta:

DETRAZIONI DA LAVORO DIPENDENTE	
Reddito complessivo	Importo detrazione
non superiore a euro 15.000	1.880 (in ogni caso non inferiore a 690 euro o, se a tempo determinato, a 1.380 euro)
compreso tra euro 15.000,01 e 28.000	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000]$
compreso tra euro 28.000,01 e 50.000	$1.910 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
oltre	–

L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi complessivi superiori a 25.000 euro e fino a 35.000 euro.

Detrazioni per redditi di lavoro dipendente

Quanto al calcolo del periodo di lavoro nell'anno la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E confermando le precedenti indicazioni fornite con circ. 326/97 e n. 3/98 spiega che:

- i giorni per i quali spetta la detrazione sono quelli che hanno dato diritto alla retribuzione che è stata assoggetta a ritenuta;
- l'anno deve essere sempre considerato di 365 giorni anche quando è bisestile (come lo sarà il 2024)
- i giorni presenti in periodi di lavoro contemporanei vanno conteggiati una sola volta.

Circa i valori da rapportare al periodo di lavoro nell'anno²² ai fini della determinazione della detrazione effettivamente spettante occorre osservare che:

- per i contribuenti percettori di reddito non superiore a 15.000,00 euro trattasi del valore pari a 1.880;
- per i contribuenti percettori di un reddito da 15.000,01 a 28.000, dei valori pari a 1.910 + 1.190 euro;
- infine, per i contribuenti percettori di un reddito da 28.000,01 a 50.000 euro del valore pari a 1.910 euro.

L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi complessivi superiori a 25.000 euro e fino a 35.000 euro.

²² In caso di anno bisestile (es. 2020 o 2024), l'anno deve essere considerato sempre come composto da 365 giorni.

Esempio

Per un contribuente percettore di un reddito pari a 16.000,00 euro che **nell'anno d'imposta 2023** abbia intrattenuto un rapporto di lavoro dal 1 marzo al 31 dicembre, per il calcolo della detrazione effettivamente spettante si dovrà procedere nel seguente modo:
 $(1.910/365 \times 306) + [(1.190/365 \times 306) \times [(28.000 - 16.000) / 13.000]] =$
 $1.601,26 + [+997,64 \times 0,923077]$
 $1.601,26 + 920,902 = 2.522,16$

Detrazione per la prima fascia reddituale

La norma prevede che se il reddito complessivo non supera 15.000,00 euro spetta una detrazione pari a **1.880 euro**.

Tale detrazione non può comunque mai essere inferiore a:

- **690 euro**, in caso di rapporto di lavoro a tempo indeterminato (di durata inferiore all'anno, come nel caso di inizio o cessazione del rapporto in corso d'anno)
- **1.380 euro**, in caso di rapporto di lavoro a tempo determinato.

La finalità di questa agevolazione risiede nella volontà di garantire, in analogia con quanto si verificava in applicazione della c.d. "No tax area", un'area di esenzione dall'imposizione fiscale per i redditi minimi derivanti da rapporti di lavoro inferiori all'anno.

Ragguaglio al periodo di spettanza delle detrazioni minime di € 690 e € 1.380

Il sostituto d'imposta è tenuto, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 23, comma 2, lettera a) del DPR 600/73, a riportare l'importo della detrazione spettante al periodo di paga e ai sensi del successivo comma 3 a determinare, in sede di conguaglio, l'ammontare spettante.

In proposito tanto la circolare n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate (paragrafo 2.3 rapporti di lavoro inferiori all'anno) del 16 Marzo 2007, quanto più recentemente le istruzioni allegate alla certificazione modello CU, precisano che laddove il rapporto di lavoro risulti, per effetto di contratti **a tempo determinato o di contratti a tempo indeterminato in ipotesi di assunzione e/o cessazione nel corso dell'anno, di durata inferiore all'anno**, il sostituto è tenuto a operare il ragguaglio al periodo di spettanza nell'anno della detrazione di cui trattasi **anche** con riferimento alle previste misure minime ovvero 690 euro per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e 1.380 euro per i rapporti di lavoro a tempo determinato a meno che non vi sia una esplicita richiesta del lavoratore per l'attribuzione integrale di dette misure minime. Una precisazione quest'ultima che se correttamente interpretata obbligherebbe il sostituto d'imposta, in ipotesi di rapporto di lavoro di durata inferiore all'anno:

- dapprima a ragguagliare al periodo di lavoro nell'anno la detrazione base ovvero 1.880,00 euro
- e solo successivamente, ove il risultato del predetto ragguaglio dovesse rilasciare un valore inferiore a 690,00 euro in caso di rapporti di lavoro a tempo indeterminato ovvero inferiore a 1.380,00 euro in caso di rapporti di lavoro a tempo determinato, a ragguagliare l'importo delle predette detrazioni minime sempre al periodo di lavoro.

Attribuzione della detrazione in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto

In sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto appare opportuno, alla luce delle indicazioni fornite dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 16 Marzo 2007, distinguere l'ipotesi in cui il lavoratore risulti in forza per l'intero anno d'imposta da quella nella quale il dipendente risulti, invece, occupato, per effetto di assunzione e/o cessazione nel corso dell'anno, soltanto per una parte dell'anno d'imposta.

LAVORATORE IN FORZA PER L'INTERO PERIODO D'IMPOSTA CON REDDITO COMPLESSIVO NON SUPERIORE A 8 MILA EURO	
Assunto a tempo indeterminato	(1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) dove <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 690 si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di (1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 690 si assumerà l'importo di 690 euro
Assunto a tempo determinato	(1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) dove <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 1.380 si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di (1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 1.380 si assumerà l'importo di 1.380 euro

Esempio 1

Lavoratore con un reddito di lavoro dipendente pari 7 mila euro originato da un rapporto di lavoro a tempo indeterminato in forza **per l'intero anno 2023** e in aspettativa senza retribuzione da gennaio a settembre 2023. In tal caso, il sostituto accertando il diritto ad una detrazione inferiore a 690 euro ($1.880 / 365 \times 92 = 473,86$) attribuirà, in sede di conguaglio, una detrazione pari a 690 euro;

Esempio 2

Lavoratore con un reddito di lavoro dipendente pari 7 mila euro originato da un rapporto di lavoro a tempo determinato in forza per l'intero anno **2023** e in aspettativa senza retribuzione da gennaio a settembre **2023**. In tal caso, il sostituto accertando il diritto ad una detrazione inferiore a 1.380 euro ($1.880 / 365 \times 92 = 473,86$) attribuirà, in sede di conguaglio, una detrazione pari a 1.380 euro.

Lavoratore in forza per una parte del periodo d'imposta con reddito complessivo non superiore a 8 mila euro (assunzione e/o cessazione nel corso dell'anno)	
Assunto a tempo indeterminato	<p>($1.880 / 365 \times n.$ giorni di spettanza nell'anno) dove</p> <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 690, si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di ($1.880 / 365 \times n.$ giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 690 si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di ($690 / 365 \times n.$ giorni di spettanza nell'anno) ovvero 690 in caso di espressa richiesta in sede di conguaglio da parte del sostituto
Assunto a tempo determinato	<p>($1.880 / 365 \times n.$ giorni di spettanza nell'anno) dove</p> <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 1.380, si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di ($1.880 / 365 \times n.$ giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 1.380 si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di ($1.380 / 365 \times n.$ giorni di spettanza nell'anno) ovvero 1.380 euro in caso di espressa richiesta in sede di conguaglio da parte del sostituto

Esempio 3

Lavoratore con un reddito di lavoro dipendente pari 7 mila euro originato da un rapporto di lavoro a tempo indeterminato assunto **in data 1° ottobre 2023** e non richiedente l'integrale attribuzione della detrazione minima. In tal caso, il sostituto, in sede di conguaglio, verificato che il ragguglio della detrazione base al periodo di lavoro rilascia un importo inferiore a quello della detrazione minima (infatti, $1.880 / 365 \times 92 = 473,86 < 690$), attribuirà, per effetto del ragguglio al periodo di lavoro della detrazione minima, una detrazione pari a 173,92 ($690 / 365 \times 92 = 173,92$).

Esempio 4

Lavoratore con un reddito di lavoro dipendente pari 7 mila euro originato da un rapporto di lavoro a tempo determinato assunto **in data 1° ottobre 2023** e non richiedente l'integrale attribuzione della detrazione minima. In tal caso, il sostituto, in sede di conguaglio, verificato che il ragguglio della detrazione base al periodo di lavoro rilascia un importo inferiore a quello della detrazione minima (infatti, $1.880 / 365 \times 92 = 473,86 < 1.380$) attribuirà, per effetto del ragguglio al periodo di lavoro della detrazione minima, una detrazione pari a 347,84 ($1.380 / 365 \times 92 = 347,84$).

Esempio 5

Lavoratore con un reddito di lavoro dipendente pari 7 mila euro originato da un rapporto di lavoro a tempo indeterminato assunto in data **2 agosto 2023** e non richiedente l'integrale attribuzione della detrazione minima. In tal caso, il sostituto, in sede di conguaglio, verificato che il ragguglio della detrazione base al periodo di lavoro rilascia un importo superiore a quello della detrazione minima (infatti, $1.880 / 365 \times 152 = 782,90 > 690$), attribuirà una detrazione pari a 782,90.

Detrazione per la seconda fascia reddituale

La detrazione spettante sul reddito complessivo compreso tra 15.000,01 e 28.000 euro si ottiene **sommando** all'importo teorico di **1.910,00** il risultato che scaturisce dalla seguente formula matematica: $1.190 \times (28.000 - \text{reddito}) / 13.000$

In pratica, la detrazione base di **1.910** può essere incrementata di un'ulteriore quota il cui importo varia in relazione al reddito. L'incremento oscilla tra 1.190 euro (in ipotesi di reddito pari a 15.000,01) e 0 (in ipotesi di reddito pari a 28.000)

Gli importi di **1.910** e di **1.190** devono essere ragguagliati al periodo di lavoro nell'anno. Tale ragguaglio può essere eseguito anche sul risultato finale della formula, dal momento che si perviene allo stesso risultato.

Esempio

Reddito di lavoro dipendente per 100 gg, dal 1° gennaio al 10 aprile 2023, pari a 17.000 euro
 Detrazione spettante: $(1.910/365 \times 100) + [(1.190/365 \times 100) \times (28.000 - 17.000) / 13.000]$
 $523,29 + [326,02 \times 0,8461]$
 $523,29 + 275,87 = 799,16$

Detrazione per la terza fascia reddituale

La detrazione spettante sul reddito complessivo compreso tra 28.000,01 e 50.000 euro si ottiene **moltiplicando** l'importo teorico di **1.910** per il risultato che scaturisce dal rapporto matematico: $(50.000 - \text{reddito}) / 22.000$.

Questo meccanismo consente di determinare importi di detrazione decrescenti al crescere del reddito complessivo fino ad annullarsi del tutto se il reddito complessivo supera 50.000 euro.

Se il risultato del rapporto risulta:

- pari a 0 (in ipotesi di reddito pari a 50.000 euro) la detrazione non compete;
- pari a 1 (in ipotesi di reddito pari a 28.000,01 euro) la detrazione è pari a **1.910**
- maggiore di 0 e minore di 1, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

L'importo di **1.910** deve essere rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

La detrazione per contratti di locazione

Al sostituto d'imposta può spettare in presenza delle condizioni previste, di gestire le detrazioni sugli affitti (art. 16 Tuir).

Generalità

L'articolo 16 del TUIR, recentemente modificato dalla L. 244/2007 con decorrenza dal periodo d'imposta 2007, prevede l'attribuzione di ben 4 tipi di detrazioni per canoni di locazione:

- Generica, per tutti i contratti di locazione
- Specifica per i contratti di locazione c.d. convenzionati
- Specifica per i contratti di dipendenti trasferiti
- Specifica per contratti di locazione giovani 20-30 anni

Il sostituto deve attribuire la detrazione e la quota eccedente l'imposta netta (imposta lorda diminuita solo delle detrazioni di cui all'art. 12 (detrazioni per carichi di famiglia), 13 (altre detrazioni) e per oneri detraibili, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto, nei limiti del monte ritenute disponibili nel mese interessato dal conguaglio.

Deve essere indicato nel CU l'importo non attribuito all'avente diritto per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi. Appare evidente che la richiesta non può avvenire all'inizio dell'anno contemporaneamente con la richiesta delle altre detrazioni tramite il modello D23.

Detrazione generica per tutti i contratti di locazione

TUIR, art. 16 comma 01

“Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:

- a) euro 300, se il reddito complessivo non supera euro 15.493,71
b) euro 150, se il reddito complessivo supera euro 15.493,71 ma non euro 30.987,41”*

Tale detrazione interessa genericamente i contribuenti che hanno stipulato o rinnovato ai sensi della L. n. 431 del 1998 contratti di locazione di immobili utilizzati come abitazione principale.

Detrazione specifica per i contratti di locazione c.d. convenzionati

TUIR, art. 16 comma 1

“Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale degli stessi, stipulati o rinnovati a norma degli articoli 2, comma 3, e 4, commi 2 e 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:

- a) lire 960.000 (n.d.r., euro 495,80), se il reddito complessivo non supera lire 30.000.000 (n.d.r., euro 15.493,71);
b) lire 480.000 (n.d.r., euro 247,90), se il reddito complessivo supera lire 30.000.000 (n.d.r., euro 15.493,71) ma non lire 60.000.000 (n.d.r., euro 30.987,41)”*

Tale detrazione spetta ai contribuenti intestatari di contratti di locazione di immobili utilizzati come abitazione principale a condizione che il contratto di locazione sia stato stipulato o rinnovato secondo quanto disposto dall'art. 2, c. 3, e dell'art. 4, commi 2 e 3, della L. n. 431 del 1998 (c.d. contratti convenzionati); contratti stipulati a seguito degli accordi a livello locale tra associazioni dei conduttori e dei proprietari più rappresentative (in mancanza di tali accordi a livello locale, l'agevolazione spetta ugualmente qualora i contratti rispettino le condizioni fissate da appositi decreti). In nessun caso la detrazione spetta per i contratti di locazione intervenuti tra enti pubblici e contraenti privati (ad esempio i contribuenti titolari di contratti di locazione stipulati con gli Istituti case popolari non possono beneficiare della detrazione).

Detrazione specifica per i contratti di dipendenti trasferiti

TUIR, art. 16 comma 1-bis

“Ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito o trasferiscono la propria residenza nel comune di lavoro o in uno di quelli limitrofi nei tre anni antecedenti quello di richiesta della detrazione, e siano titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale degli stessi e situate nel nuovo comune di residenza, a non meno di 100 chilometri di distanza dal precedente e comunque al di fuori della propria regione, spetta una detrazione, per i primi tre anni complessivamente pari a:

- a) lire 1.920.000 (n.d.r. euro 991,60), se il reddito complessivo non supera lire 30 milioni (n.d.r., euro 15.493,71);*
- b) lire 960.000 (n.d.r. euro 495,80), se il reddito complessivo supera lire 30 milioni (n.d.r. euro 15.493,71) ma non lire 60 milioni (n.d.r. euro 30.987,41)”.*

Tale detrazione spetta ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito la propria residenza nel comune di lavoro o in un comune limitrofo nei tre anni antecedenti a quello di richiesta della detrazione e siano titolari di qualunque tipo di contratto di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale degli stessi e situate nel nuovo comune di residenza, a non meno di 100 Km di distanza dal precedente e in ogni caso al di fuori della propria regione. Tale detrazione spetta solo per i primi tre anni dal trasferimento della residenza. Ad esempio, un contribuente che ha trasferito la propria residenza nel mese di ottobre **2023**, potrà beneficiare della detrazione per gli anni d'imposta **2024**, **2025** e **2026**. La detrazione spetta esclusivamente ai lavoratori dipendenti anche se la variazione di residenza è la conseguenza di un contratto di lavoro appena stipulato. Sono esclusi i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Qualora, nel corso del periodo di spettanza della detrazione, il contribuente cessa di essere lavoratore dipendente, perde il diritto alla detrazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale non sussiste più tale qualifica.

Detrazione specifica per contratti di locazione giovani 20-30 anni

TUIR, art. 16 comma 1-ter

“Ai giovani di età compresa fra i 20 e i 30 anni, che stipulano un contratto di locazione ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti ai sensi di legge, spetta per i primi tre anni la detrazione di cui al comma 1-bis, lettera a), alle condizioni ivi previste”.

Tale detrazione è stata introdotta dalla L. 244/2007 con decorrenza 2007 ed interessa i giovani di età compresa fra i 20 ed i 30 anni che hanno stipulato un contratto di locazione ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale.

A tal fine è necessario che l'unità immobiliare sia diversa da quella destinata ad abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti ai sensi di legge.

Tale detrazione d'imposta spetta per i primi tre anni dalla stipula del contratto (pertanto, se il contratto è stato stipulato ad esempio nell'anno **2023**, potrà essere fruita oltre che per l'anno **2024** anche per l'anno **2025**).

Modalità di attribuzione e cumulabilità

I successivi commi del predetto art. 16 del TUIR disciplinano le modalità applicative.

In particolare:

- le detrazioni di cui ai commi da 01 a 1-ter, da ripartire tra gli aventi diritto, non sono tra loro cumulabili e il contribuente ha diritto, a sua scelta, di fruire della detrazione più favorevole in sede di determinazione di reddito di lavoro dipendente e assimilati.
- le detrazioni di cui ai commi da 01 a 1-ter sono rapportate al periodo dell'anno durante il quale l'unità immobiliare locata è adibita ad abitazione principale; per abitazione principale si intende quella nella quale il soggetto titolare del contratto di locazione o i suoi familiari dimorano abitualmente.

Il contribuente può beneficiare di più detrazioni, trovandosi in una delle previste situazioni per una parte dell'anno e in una delle altre situazioni per la restante parte dell'anno. In tale caso il numero complessivo dei giorni per i quali spettano le detrazioni non può essere superiore a 365 giorni.

Credito d'imposta per "incapienti"

Ai sensi del comma 1-sexies dell'art. 16, qualora la detrazione spettante sia di ammontare superiore all'imposta lorda diminuita, nell'ordine, delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, è riconosciuto un ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta.

Le modalità per l'attribuzione del predetto ammontare sono state stabilite con decreto 11 febbraio 2008.

Le scadenze

La disposizione oggetto di commento così come modificata dalla L. 244/2007, è entrata in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2007. Per l'attribuzione del predetto credito d'imposta relativo **all'anno 2023** è previsto l'intervento dei sostituti d'imposta a decorrere dall'effettuazione delle operazioni di conguaglio (anche in corso d'anno per la cessazione del rapporto di lavoro), relative ai redditi 2023.

Attribuzione del credito da parte dei sostituti

Il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 11 febbraio 2008 stabilisce le modalità di erogazione del credito di cui all'art. 16 del Tuir che non trova capienza nell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del Tuir. L'art. 1 del predetto provvedimento stabilisce che ai soggetti che percepiscono redditi di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR (ossia genericamente tutti i redditi di lavoro dipendente, pensione, nonché i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), sono attribuite le somme previste dall'art. 16 del TUIR (detrazione + credito d'imposta per incapienti)

Limiti e condizioni

Ai soggetti che percepiscono redditi di cui agli artt. 49 e 50 le detrazioni per canoni di locazione sono attribuite:

- **dai sostituti d'imposta ex artt. 23 e 29 del TUIR**

Genericamente tutti i sostituti d'imposta tenuti all'effettuazione delle ritenute con riferimento di redditi di lavoro dipendente, incluso lo Stato.

- **a seguito di richiesta da parte dell'avente diritto**

A tale fine il provvedimento stabilisce che la detrazione di cui all'articolo 16 del TUIR è attribuita sulla base della dichiarazione/richiesta presentata dall'avente diritto nella quale sono indicati:

- a) gli estremi di registrazione del contratto di locazione (data, numero di registrazione e codice identificativo dell'Ufficio delle Entrate, o dell'ex Ufficio del Registro, riportato sul Modello di versamento F23 con il quale è stata pagata l'imposta di registro);
- b) i requisiti richiesti dal medesimo articolo 16. Va valutata la modalità di esposizione anche se si ritiene sufficiente richiamare le condizioni principali delle norme in oggetto;
- c) il numero dei mesi per i quali l'immobile oggetto del contratto di locazione è adibito ad abitazione principale; si ritiene valido anche il criterio dei giorni utilizzato per le dichiarazioni dei redditi;
- d) l'attestazione dell'assenza di redditi ulteriori rispetto a quelli erogati dal sostituto d'imposta di cui agli articoli 49 e 50 del citato TUIR;

- **in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio.**

A seguito di richiesta il riconoscimento delle detrazioni e dell'eventuale credito d'imposta per gli incapienti deve pertanto avvenire esclusivamente in sede di conguaglio (in corso d'anno o a fine anno) e non nei singoli periodi di paga.

Modalità di recupero delle detrazioni

Il comma 2 dell'articolo 1 del provvedimento ministeriale stabilisce che, ai fini del riconoscimento dell'importo della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-sexies, del TUIR, i sostituti d'imposta utilizzano, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile nel periodo di paga nel quale sono effettuate le operazioni di conguaglio, indicando

nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CU) l'importo non attribuito all'avente diritto per insufficienza dell'ammontare complessivo delle ritenute per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi. Stante il tenore letterale di tale disposizione:

- tale procedura si rende applicabile esclusivamente con riferimento all'eventuale credito d'imposta per gli incapienti (comma 1 – sexies); per la detrazione "ordinaria", si applicano pertanto le normali modalità di attribuzione entro l'ammontare dell'imposta lorda del percipiente;
- qualora il monte ritenute disponibile nel mese di effettuazione delle operazioni di conguaglio non fosse disponibile, non è previsto alcun rimando ai mesi successivi, ma l'indicazione dell'importo non attribuito nel modello CU, per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi;
- nella relazione illustrativa al provvedimento si afferma che, in presenza di una pluralità di aventi diritto, il sostituto d'imposta riconosce a ciascuno di essi l'incapienza nella percentuale determinata dal rapporto tra il monte ritenute disponibile nel periodo di paga nel quale è effettuato il conguaglio e l'ammontare complessivo dell'incapienza da riconoscere a tutti gli aventi diritto; anche in tal caso gli importi non attribuiti devono essere evidenziati nel modello CU.

Determinazione della detrazione

Per la determinazione della detrazione, occorre fare riferimento agli scaglioni sopra citati; in relazione a tale calcolo si osserva che ai fini dell'individuazione dello scaglione occorre fare riferimento al reddito complessivo così come determinato in sede di conguaglio. In tale ambito assumono rilievo anche gli oneri deducibili ex art. 51, comma 1, lett. h), quali ad esempio le somme versate ai fondi previdenza.

Determinazione del credito d'imposta per incapienti

Per espressa previsione legislativa l'ammontare del credito d'imposta ex art. 16, comma 1 –sexies del TUIR, è pari all'eventuale importo positivo che scaturisce dalla seguente differenza:

detrazione complessivamente spettante ex art. 16 (meno) (IRPEF lorda – detrazioni ex artt. 12 e 13 del TUIR)

Con riferimento alle detrazioni ex art. 12 e 13 del TUIR, evidentemente ci si riferisce a tutte le detrazioni per carichi di famiglia (coniuge, figli ed altri familiari a carico), e per redditi di lavoro dipendente (o pensione), effettivamente spettanti. Tali importi in sostanza sono quelli che scaturiscono al momento dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio sulla base dei dati reddituali disponibili in tale circostanza. Qualche perplessità si esprime riguardo alla determinazione di tale credito d'imposta, in presenza di eventuali altre detrazioni (ad es. detrazioni ex art 15 del TUIR). Stante il tenore letterale della disposizione, sembra infatti che, il credito d'imposta spetti sulla base della predetta differenza, indipendentemente dalla presenza di eventuali altre detrazioni.

Esempio

Si ipotizzi un soggetto con imposta lorda pari a € 230 e le seguenti detrazioni: detrazione per oneri ex art. 15 = € 165 detrazioni per figli = € 100 detrazione per canoni locazione = € 992 Posto che le detrazioni per oneri è irrilevante, il credito d'imposta spettante è pari a: detrazione spettante = € 992 (meno) IRPEF lorda – detrazioni artt. 12 e 13 = € 130 Credito spettante = € 862
--

Attribuzione delle detrazioni d'imposta da parte del sostituto d'imposta

Il sostituto d'imposta è tenuto a riconoscere, fin dal primo periodo di paga, con esclusione delle mensilità aggiuntive e degli emolumenti arretrati:

- le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 del Tuir comprese le “micro detrazioni aggiuntive” di cui al c. 1 lett. b), nonché
- le detrazioni per reddito di lavoro dipendente e assimilati di cui all'art. 13, c. 1.

L'attribuzione delle detrazioni è possibile solo a condizione che il percipiente, per il tramite della dichiarazione di spettanza, dichiari di avervi diritto, indichi le condizioni di spettanza, il codice fiscale dei soggetti per i quali si intende usufruire delle detrazioni²³ e si impegni tempestivamente a comunicare le eventuali variazioni.

Per quanto riguarda il reddito complessivo da considerare ai fini della determinazione delle detrazioni effettivamente spettanti, il sostituto assumerà salvo diversa indicazione del lavoratore, in via presuntiva, quello di lavoro dipendente che lo stesso andrà a corrispondere nello stesso anno d'imposta.

Il lavoratore ha la facoltà di comunicare al proprio sostituto d'imposta l'ammontare degli altri redditi che egli presume di conseguire, al fine di determinare la misura delle ritenute più conforme al suo reddito complessivo.

In base a quanto previsto dalla L. 247/2007 (Finanziaria 2008), con effetto a decorrere dall'anno d'imposta 2007, il reddito complessivo da considerare ai fini del riconoscimento delle detrazioni d'imposta per carichi di famiglia e per altre detrazione si assume al netto del reddito derivante dall'abitazione principale e relative pertinenze.

Nozione di “reddito complessivo”

Come si è avuto modo di constatare, la misura delle detrazioni d'imposta è commisurata al reddito complessivo. Il reddito complessivo a cui la norma fa riferimento per il calcolo delle detrazioni è costituito dalla somma di tutti i redditi che concorrono a formarlo, al lordo degli oneri deducibili.

La legge Finanziaria 2008, prevede già a decorrere dall'anno 2007, con modifiche apportate agli artt. 12 e 13 del TUIR che, ai soli fini dell'attribuzione delle detrazioni d'imposta per “carichi di famiglia” e per le “altre detrazione” il reddito complessivo si assume **al netto del reddito derivante dall'abitazione principale e relative pertinenze.**

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 15/E del 16 marzo 2007 ha precisato al p. 2.1 che il sostituto d'imposta dovrà considerare, in via presuntiva, quale reddito complessivo **il reddito di lavoro dipendente** o assimilato o equiparato che nel corso dell'anno corrisponde al lavoratore, salvo eventuale diversa indicazione da parte del lavoratore stesso. Al lavoratore, infatti, resta sempre possibile indicare al proprio sostituto d'imposta l'ammontare del reddito complessivo che egli presume di conseguire (senza più includervi il reddito per l'abitazione principale e quello delle relative pertinenze), al fine di consentire al datore di lavoro di commisurare le detrazioni d'imposta ad un reddito che si avvicini quanto più possibile al reddito anziché al solo reddito di lavoro dipendente.

In sede di conguaglio fiscale di fine anno o di fine rapporto, il sostituto d'imposta dovrà considerare il reddito di lavoro dipendente effettivamente erogato dal quale sono escluse, ai sensi dell'art. 51, c. 2 lettera h) del Tuir le somme trattenute al dipendente per gli oneri deducibili di cui all'art. 10 del medesimo Tuir.

Applicazione aliquota superiore

È facoltà del lavoratore chiedere al proprio sostituto d'imposta l'applicazione in corso d'anno di aliquote d'imposta superiori al fine di ridurre il debito in sede di conguaglio.

Le comunicazioni azienda-lavoratori

Le dichiarazioni del lavoratore

Ai fini della attribuzione delle detrazioni per carichi di famiglia, di cui all'art. 12 del TUIR, e di altre eventuali agevolazioni fiscali, il datore di lavoro deve ricevere dal lavoratore interessato specifiche dichiarazioni. È importante sottolineare che, in base all'art. 7 del D.L. n. 70/2011, **non è più obbligatoria la comunicazione annuale dei dati relativi alle detrazioni per familiari a carico**, essendo la stessa necessaria solo nel caso in cui siano intervenute variazioni rispetto all'anno precedente.

Quanto alle altre detrazioni, di cui all'art. 13 del TUIR, il sostituto di imposta potrà procedere al loro riconoscimento anche in mancanza di una specifica richiesta da parte del lavoratore, sebbene ragioni di opportunità suggeriscano di presentare la

²³La previsione di indicare nella dichiarazione di cui all'art. 23 c. 2, lett. a) del DPR 600/1973 il codice fiscale dei soggetti per i quali il contribuente intende usufruire delle detrazioni d'imposta è stata introdotta dall'art. 39 comma 10 del Decreto-legge 29 settembre 2007 (Manovra Finanziaria 2008).

dichiarazione di spettanza anche in assenza di uno specifico obbligo di legge. Il modello D23, predisposto da INAZ, assolve a questa importante esigenza per quanto riguarda la richiesta delle detrazioni per lavoro dipendente (art. 13 TUIR) e per carichi di famiglia (art. 12 TUIR) e per comunicare le eventuali variazioni delle condizioni di spettanza, per comunicare redditi percepiti in altri rapporti di lavoro e richiedere una tassazione particolare per evitare conguagli a debito elevati. Vi sono altre detrazioni fiscali eventualmente spettanti al dipendente/collaboratore che il sostituto d'imposta, se richieste, è tenuto a riconoscere. Deve essere, inoltre, tenuto presente che, per alcune particolari detrazioni, è stato assegnato al sostituto anche l'onere di riconoscere la detrazione non attribuita per incapacità dell'imposta (credito). L'analisi che segue ha lo scopo di evidenziare le diverse situazioni che richiedono una formale richiesta dei lavoratori indirizzata al datore del lavoro. Le richieste o comunicazioni che il dipendente è tenuto a fornire al datore di lavoro, che qui ci interessa esaminare sono:

- 1) richiesta della detrazione minima garantita per redditi complessivi non superiori a **15.000,00** euro annui,
- 2) detrazione per assegno di mantenimento erogato dall'ex coniuge;
- 3) detrazione per canoni di locazioni;
- 4) richieste relative all'applicazione dell'imposta sostitutiva sui Premi e compensi di produttività.

Detrazione minima garantita

Ai sensi dell'art. 13, c. 1 lett. a) del TUIR, per redditi complessivi non superiori a **15.000,00** euro annui, la detrazione spettante non può essere inferiore a € 690 per i rapporti a tempo indeterminato e a € 1380 per i rapporti a tempo determinato. Si tratta ad esempio di rapporti part time o inferiori all'anno (per cessazione del rapporto di lavoro e/o assunzione in corso d'anno). La detrazione non varia in funzione del reddito complessivo ma, il sostituto d'imposta, deve attribuirle sulla base dei giorni di durata del rapporto di lavoro. Secondo quanto precisato nella circ. n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate, l'applicazione integrale della misura minima deve essere operata sin dal primo periodo di paga laddove il lavoratore, in sede di assunzione, dichiara al proprio sostituto di non possedere altri redditi oltre quelli che andrà a percepire nel corso del rapporto di lavoro ed il sostituto medesimo accerti la sussistenza della condizione di reddito presunto non superiore a **15.000** euro. Può, quindi, essere chiesta l'attribuzione dell'importo minimo di detrazione, non rapportata al periodo di lavoro, oppure anche di non applicare l'importo minimo garantito.

Fac-simile richiesta detrazione minima "garantita"

Ad integrazione della dichiarazione di richiesta delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR),

il sottoscritto

CHIEDE

In riferimento alla detrazione per lavoro dipendente di cui all'art. 13 c. 1 lett. a) TUIR, per reddito complessivo fino a € **15.000** annui

l'attribuzione della detrazione minima "garantita" di € 690 per rapporti di lavoro a tempo determinato inferiore all'anno (cessazione e/o assunzione in corso d'anno), non ragguagliata al periodo di lavoro

l'attribuzione della detrazione minima "garantita" di € 1.380 per rapporti di lavoro a tempo indeterminato inferiore all'anno non ragguagliata al periodo di lavoro

Firma del dipendente.....

Detrazione d'imposta ai percettori assegno di mantenimento corrisposto da ex coniuge

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi derivanti dagli assegni periodici di mantenimento conseguiti dal coniuge separato, ad esclusione di quelli per il mantenimento dei figli, è riconosciuta una detrazione, non rapportata ad alcun periodo nell'anno (in misura piena anche se l'assegno è stato erogato solo in un periodo dell'anno) e non cumulabile con quelle altre previste dallo stesso art. 13, pari a quella prevista nel caso di presenza di redditi da pensione percepiti da soggetti che hanno meno di 75 anni (detrazione di cui al comma 3 dell'art. 13 del Tuir). La disposizione riguarda anche i sostituti d'imposta nel caso debbano trattenere ad un dipendente l'assegno di mantenimento e versarlo ad altro soggetto con obbligo di elaborare un cedolino paga riconoscendo o meno, secondo la richiesta del dipendente, le detrazioni. Se il percipiente è a sua volta un dipendente, il sostituto dovrà valutare e riconoscere la detrazione più conveniente tra quella di lavoro dipendente e questa legata all'assegno di mantenimento.

Fac-simile richiesta detrazione assegni periodici di mantenimento corrisposti dall'ex coniuge

Ad integrazione della dichiarazione di richiesta delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR),
il sottoscritto

CHIEDE

in qualità di percettore di assegno periodico di mantenimento di cui all'art. 10 c. 1 lett. c) TUIR, l'attribuzione, ai sensi dell'art. 13 c. 5-bis TUIR, della detrazione di cui all'art. 13 c. 3 TUIR ossia quella prevista a favore dei pensionati con meno di 75 anni, in misura piena.

Firma del dipendente.....

Detrazione per canoni di locazione

Spetta al sostituto d'imposta anche la gestione delle detrazioni sugli affitti (art. 16 Tuir). L'articolo in questione prevede ben 4 diverse tipologie di detrazione per canoni di locazione:

- ai titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati in base alla Legge n. 431/1998 (contratti di locazione convenzionati ossia basati su accordi definiti in sede locale);
- ai titolari di altri contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della stessa Legge n. 431/1998;
- ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito la propria residenza nel Comune o in uno di quelli limitrofi nei tre anni antecedenti quello di richiesta della detrazione e siano titolari di contratti di locazione di unità immobiliare adibite ad abitazione principale degli stessi e situate nel nuovo Comune di residenza, a non meno di 100 chilometri di distanza dal precede e comunque al di fuori della propria Regione;
- ai giovani 2 di età compresa fra i 20 e i 30 anni che stipulano un contratto di locazione ai sensi della legge n. 431/1998 per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti.

Tali detrazioni non sono cumulabili fra loro; pertanto, il contribuente può scegliere quella più favorevole in sede di determinazione di reddito di lavoro dipendente e assimilati. Il Decreto Min. Economia dell'11 febbraio prevede che dal 2008 le detrazioni possono essere richieste dai percettori di soli redditi di lavoro dipendente o assimilati ai propri sostituti: nella richiesta vanno indicati gli estremi di registrazione del contratto di locazione, i requisiti indicati dall'art. 16 TUIR, i mesi per i quali l'immobile è adibito ad abitazione principale e il mancato possesso di altri redditi. Il sostituto è tenuto ad attribuire, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto, la detrazione per canoni e l'eventuale quota eccedente nel caso in cui l'ammontare della detrazione risulti maggiore dell'imposta lorda diminuita delle sole detrazioni di cui all'art. 12 (detrazioni per carichi di famiglia) e 13 (altre detrazioni). Il riconoscimento della quota "incapiente" è possibile nei limiti del monte ritenute disponibili nel mese interessato dal conguaglio. Deve essere indicato nella CU l'importo non attribuito all'avente diritto per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi.

Fac-simile richiesta detrazione canoni di locazione

Ad integrazione della dichiarazione di richiesta delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR),
 il sottoscritto

CHIEDE

Ai sensi dell'art. 16 TUIR, l'attribuzione in sede di conguaglio, della seguente detrazione per canoni di locazione e dell'eventuale quota che non ha trovato capienza (credito) nell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR.

- detrazione ai titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale , stipulati o rinnovati in base alla Legge n. 431/1998 (contratti di locazione convenzionati)
- detrazione ai titolari di altri contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della stessa L. 431/98
- detrazione ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito la propria residenza nel Comune o in uno di quelli limitrofi nei tre anni antecedenti quello di richiesta della detrazione, titolari di contratti di locazione di unità immobiliare adibite ad abitazione principale degli stessi e situate nel nuovo Comune di residenza, a non meno di 100 Km distante dal precedente e comunque al di fuori della propria Regione
- ai giovani di età compresa fra 20 e 30 anni che stipulano un contratto di locazione ai sensi della L. 431/98 per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti.

A tal fine dichiara quanto segue:

gli estremi di registrazione del contratto di locazione (data, n. registrazione, codice identificativo Uff. Entrate)

.....

i requisiti previsti dall'art. 16 TUIR per la specifica detrazione richiesta (vedi sopra).....

.....N. mesi per i quali l'immobile è adibito ad abitazione principale.....

- Assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR.

Firma del dipendente.....

DICHIARAZIONE AI FINI DELLE DETRAZIONI D'IMPOSTA SPETTANTI - D 23 2023 Ed. Gennaio 2023
(art. 23, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e succ. modificazioni e integrazioni)

Il/la sottoscritto/a

luogo di nascita _____ prov. _____ data di nascita _____ codice fiscale _____

domicilio fiscale (comune/prov/reg.) alla data del 1° gennaio 2023 _____ domicilio fiscale (comune/prov/reg.) alla data di compilazione _____

in qualità di percettore redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati dalla Ditta/Committente:

Dichiara sotto la propria responsabilità di aver **diritto per l'anno 2023** alle seguenti detrazioni d'imposta (contrassegnare le caselle che interessano).

DETRAZIONI LAVORO DIPENDENTE ED ASSIMILATI (art. 13 c. 1 e c.2 del TUIR)

SI NO 1) Dal _____ al _____

DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA (art. 12 del TUIR)

SI NO **CONIUGE A CARICO** (art. 12, c.1, lett. a) e b)

Codice Fiscale _____ Cognome _____ Nome _____
(indicare il codice fiscale del coniuge anche se non fiscalmente a carico)
NB : Nella definizione di coniuge è da intendersi anche la persona unita civilmente ai sensi dell'art. 1 c.20 L.76/2016 dal 2) _____ al 3) _____

SI NO **FIGLI A CARICO DI ETA' PARI O SUPERIORE A 21 ANNI** (art. 12, c.1, lett. c)

N° figli a carico: _____

Codice Fiscale _____ dal 2) _____	Cognome _____ al 3) _____	Nome _____ al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____	Cognome _____ al 3) _____	Nome _____ al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____	Cognome _____ al 3) _____	Nome _____ al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____	Cognome _____ al 3) _____	Nome _____ al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____	Cognome _____ al 3) _____	Nome _____ al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____	Cognome _____ al 3) _____	Nome _____ al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>

CONDIZIONE DI DICHIARANTE CON FIGLI A CARICO IN MANCANZA DELL'ALTRO GENITORE (art. 12, c. 1, lett. c)

SI NO **ALTRI FAMILIARI A CARICO** (art. 12, c. 1, lett. d)

N° familiari a carico: _____

Codice Fiscale _____ dal 2) _____ al 3) _____	Cognome _____	Nome _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	altra percentuale _____ <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____ al 3) _____	Cognome _____	Nome _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	altra percentuale _____ <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____ al 3) _____	Cognome _____	Nome _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	altra percentuale _____ <input type="checkbox"/>
Codice Fiscale _____ dal 2) _____ al 3) _____	Cognome _____	Nome _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	altra percentuale _____ <input type="checkbox"/>

1) L'eventuale richiesta di non attribuzione delle detrazioni per lavoro dipendente comporta il non riconoscimento dell'eventuale trattamento integrativo. In tale ipotesi il trattamento integrativo potrà essere riconosciuto, se spettante, esplicitandone la richiesta attraverso la barratura dell'apposita casella posta nella sez. "ALTRE INFORMAZIONI"
2) I lavoratori nuovi assunti nell'anno, se hanno già usufruito delle detrazioni nel corso di precedenti rapporti di lavoro nell'anno indicheranno, di regola, come mese di decorrenza quello di assunzione. In assenza di precedenti rapporti di lavoro, possono indicare come mese di decorrenza quello di insorgenza del diritto.
3) L'indicazione del mese di scadenza è necessaria in relazione ai soggetti per i quali sono cessate, nell'anno, le condizioni per il diritto alla detrazione d'imposta.

INAZ - MILANO - COPYRIGHT - RIPROD. VIETATA - MOD. D23-2023

Data di stampa: 18/10/2023 - Ora di stampa: 10:28

VEDI RETRO

ALTRE INFORMAZIONI

<input type="checkbox"/>	ALTRI REDDITI DIVERSI DA QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI, ESCLUSI QUELLI DERIVANTI DALL'ABITAZIONE PRINCIPALE E RELATIVE PERTINENZE 4) _____ euro
<input type="checkbox"/>	RICHIEDE L'APPLICAZIONE DI UNA ALIQUOTA PIU' ELEVATA DI QUELLA RISULTANTE IN SEDE DI CONGUAGLIO FISCALE (fine anno e/o fine rapporto) _____ %
<input type="checkbox"/>	REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E/O ASSIMILATI, PERCEPITI NEL CORSO DI PRECEDENTI RAPPORTI DI LAVORO INTRATTENUTI NELL'ANNO E DEI QUALI CHIEDE DI TENERNE CONTO IN FASE DI CONGUAGLIO DI FINE ANNO. (Si impegna a consegnare il modello CU del/i precedente/i datore/i di lavoro entro i termini di legge)
<input type="checkbox"/>	RICHIEDE INTERAMENTE LE ALTRE DETRAZIONI PER REDDITO COMPLESSIVO FINO A 15.000 EURO IN MISURA NON INFERIORE A EURO 690 PER RAPPORTI A TEMPO INDETERMINATO E AD EURO 1.380 PER RAPPORTI A TEMPO DETERMINATO AI SENSI DELL'ART. 13, C. 1, LETT. A DEL TUIR
<input type="checkbox"/>	RICHIEDE, IN CASO DI RAPPORTO DI LAVORO INFERIORE ALL'ANNO, L'ATTRIBUZIONE DELLA DETRAZIONE "CORRETTIVA" PER REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE IN MISURA INTERA (SPETTANTE SE IL REDDITO COMPLESSIVO E' SUPERIORE A 25.000 MA NON A 35.000 EURO.)
<input type="checkbox"/>	DICHIARA DI NON AVER GIA' FRUITO DELLA DETRAZIONE TFR ALLA CESSAZIONE DEL PRECEDENTE RAPPORTO NEL CORRENTE ANNO IMPOSTA
<input type="checkbox"/>	PRIMA ISCRIZIONE A PREVIDENZA OBBLIGATORIA DAL 1° GENNAIO 2007 (AI FINI DELLA DEDUCIBILITA' OLTRE IL LIMITE ANNUALE DI € 5.164,57)
<input type="checkbox"/>	PRIMA ISCRIZIONE A PREVIDENZA OBBLIGATORIA SUCCESSIVAMENTE AL 1° GENNAIO 1996 (AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEL MASSIMALE CONTRIBUTIVO ANNUO)
<input type="checkbox"/>	DICHIARA DI RINUNCIARE ALL'EVENTUALE ATTRIBUZIONE DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO (ART. 1 DL 3/2020)
<input type="checkbox"/>	RICHIEDE L'EVENTUALE ATTRIBUZIONE DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO ANCHE IN CASO DI RICHIESTA DI NON ATTRIBUZIONE DELLE DETRAZIONI PER LAVORO DIPENDENTE (ART. 1 DL 3/2020)
<input type="checkbox"/>	NON RICHIEDE L'EVENTUALE ATTRIBUZIONE DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO PER REDDITI OLTRE € 15.000 MA ENTRO € 28.000 (ART. 1 DL 3/2020)
<input type="checkbox"/>	RICHIEDE L'EVENTUALE ATTRIBUZIONE DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO SOLO IN SEDE DI CONGUAGLIO FISCALE (ART. 1 DL 3/2020)

4) Eventuale indicazione ai fini dell'applicazione nella misura quanto più coincidente a quella definitiva delle detrazioni d'imposta.

Consapevole delle sanzioni previste in caso di dichiarazioni mendaci, si impegna a comunicare tempestivamente eventuali variazioni intervenute alla situazione dichiarata esonerando il datore di lavoro da ogni responsabilità.

Data _____

Firma del dichiarante _____

NOTE INFORMATIVE - D 23 2023

AVVERTENZA PER IL LAVORATORE IN CASO DI DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

Tutti i dati e le informazioni riportate si riferiscono a quelle attualmente presenti negli archivi del datore di lavoro. La invitiamo a verificarne l'esattezza ed il permanere delle condizioni che danno diritto alle detrazioni d'imposta per l'anno 2023. In caso di corrispondenza dei predetti dati alla propria situazione, si prega di restituire il modulo apponendo solo la firma. In caso di discordanze o variazioni intervenute, apportare manualmente le necessarie rettifiche negli appositi spazi oppure compilare un nuovo modulo con la situazione aggiornata.

Le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati (art. 13, c.1 e c.2 del TUIR)

La detrazione spetta, **rapportata al periodo di lavoro**, in misura decrescente al crescere del reddito complessivo del contribuente.

Reddito complessivo annuo (euro)	Detrazione (importo annuo)
fino a 15.000,00	1.880 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro per i rapporti di lavoro a Tempo Indeterminato e 1.380 euro per i rapporti di lavoro a Tempo Determinato.
da 15.000,01 a 28.000,00	1910 euro , aumentata del prodotto tra 1190 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo e 13.000 euro. Formula: 1910+(1190* ((28.000-Reddito complessivo)/13.000)
da 28.000,01 a 50.000,00	1910 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro. Formula: 1910*((50.000- Reddito complessivo)/22.000)

La detrazione è aumentata di € 65,00 se il reddito complessivo è superiore a € 25.000 ma non ad € 35.000

Le detrazioni per "carichi di famiglia" (art. 12 del TUIR)

Le detrazioni per carichi di famiglia spettano se le persone alle quali si riferiscono possiedono un reddito complessivo (compreso quello assoggettato a cedolare secca sugli immobili), 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 euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a 24 anni il limite di reddito complessivo è elevato a euro 4.000. Le detrazioni spettano, differenziate per tipologia di detrazione, in misura decrescente al crescere del reddito complessivo del contribuente. Sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate le condizioni richieste a quello in cui le medesime condizioni sono cessate, indipendentemente dal numero di giorni.

Detrazione per coniuge a carico (art. 12, c.1, lett. a) e b) del TUIR / Unito-civilmente a carico (art. 1 c.20 Legge n.76/2016)

Reddito complessivo annuo (euro)	Detrazione (importo annuo)
fino a 15.000,00	800 euro , diminuiti del prodotto tra 110 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra il reddito complessivo e 15.000 euro. Formula: 800 - (110 * (Reddito complessivo / 15.000))
da 15.000,01 a 40.000,00	690 euro.
da 40.000,01 a 80.000,00	690 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo e 40.000 euro. Formula: 690 * ((80.000 - Reddito complessivo) / 40.000)

La detrazione spettante è aumentata di un importo annuo differenziato per livelli di reddito complessivo (R.C.): **10 euro** per R.C. da 29.000,01 a 29.200,00; **20 euro** per R.C. da 29.200,01 a 34.700,00; **30 euro** per R.C. da 34.700,01 a 35.000,00; **20 euro** per R.C. da 35.000,01 a 35.100,00; **10 euro** per R.C. da 35.100,01 a 35.200,00.

Detrazioni per figli a carico (art. 12, c.1, lett. c) del TUIR)

Detrazione (importo annuo)	Figli
950 euro	per ciascun figlio compresi i figli adottivi e di età pari o superiore a 21 anni che non beneficino dell'assegno unico universale di cui al Dlgs n. 230/2021

La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro. Formula: **(Detrazioni teoriche * % di ripartizione) * ((95.000 - Reddito complessivo) / 95.000)**
In presenza di più figli (almeno 2 che hanno diritto alla detrazione), l'importo di 95.000 euro, è aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo

Mancaenza dell'altro genitore

Il contribuente, al fine di avere attribuita per 1° figlio a carico la detrazione prevista per il coniuge a carico, se più conveniente, deve segnalare la sua condizione di dichiarante con i figli a carico in mancanza dell'altro genitore. Questa situazione si verifica quando manca l'altro genitore o non ha riconosciuto i figli naturali 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.

Ripartizione della detrazione

In caso di figli a carico di entrambi i genitori, la detrazione è generalmente ripartita tra gli stessi nella misura del 50%. Può essere attribuita per intero, al 100%, nei seguenti casi: al genitore con reddito più alto, previo accordo fra i coniugi (anche se l'altro coniuge è fiscalmente residente all'estero); al genitore con il coniuge fiscalmente a carico; al genitore affidatario, in caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio. Nel caso di affidamento congiunto o condiviso, in mancanza di accordo tra i genitori, la detrazione è ripartita al 50% tra gli stessi. Ove il genitore affidatario, ovvero in caso di affidamento congiunto, uno dei genitori affidatari non possa usufruire in tutto o in parte, per limiti di reddito, la detrazione è assegnata per intero all'altro genitore. Quest'ultimo, salvo accordo tra le parti, deve versare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione ovvero, in caso di affidamento congiunto, pari al 50 % della detrazione stessa.

Cittadini U.E.

Per i soggetti residenti in Paesi UE, per fruire delle detrazioni per carichi di famiglia è necessario attestare con Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà: - il grado di parentela del familiare per il quale si intende fruire della detrazione con indicazione del mese nel quale si sono verificate le condizioni richieste e del mese in cui le stesse sono cessate;

- che il familiare possiede un reddito complessivo non superiore a € 2.840,51 (€ 4.000 per i figli di età non superiore a 24 anni);
- di non fruire nel Paese di residenza ovvero in nessun altro Paese diverso di alcun beneficio fiscale per carichi di famiglia.

Cittadini Extra U.E.

Per i Cittadini Extra UE residenti in Italia che chiedono la detrazione per i familiari residenti all'estero la documentazione da presentare può essere formata da: documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del paese di origine, tradotta in italiano con asseverazione da parte del Prefetto competente per territorio; documentazione con apposizione dell'Apostille per i soggetti che provengono da Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 05/10/1961; documentazione validamente formata dal paese di origine in base alla normativa di quella nazione, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'originale dal consolato italiano nel paese di origine. Per i cittadini extracomunitari residenti in Italia con familiari residenti in Italia basta presentare, oltre al mod.D23, lo stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali dal quale risulti l'iscrizione degli stessi nell'anagrafe della popolazione. La richiesta di detrazione (mod. D23), per gli anni successivi a quello di prima presentazione della documentazione sopra richiamata, deve essere accompagnata da dichiarazione che confermi il perdurare della situazione certificata ovvero, da una nuova documentazione qualora i dati certificati debbano essere aggiornati. Per fruire delle detrazioni è obbligatorio anche per tali soggetti il CODICE FISCALE dei familiari.

Detrazione per altri familiari a carico (art. 12, c.1, lett. d) del TUIR)

750 euro da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ogni altra persona a carico indicata nell'articolo 433 del codice civile. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 80.000 euro.

Formula: **(750 * % ripartizione) * ((80.000 - Reddito complessivo) / 80.000)**

Trattamento Integrativo (art. 1, DL 3/2020)

Se l'imposta lorda determinata sui redditi di lavoro dipendente e taluni assimilati supera l'importo delle detrazioni per lavoro dipendente spetta una somma a titolo di trattamento integrativo, rapportata al periodo di lavoro, pari a:

€ 1.200 per l'anno 2022, se il reddito complessivo non è superiore a € 15.000.

Il trattamento integrativo è riconosciuto anche se il reddito complessivo è superiore a 15.000€ ma non a 28.000€ a condizione che la somma delle detrazioni per carichi di famiglia (ex art. 12 TUIR) e delle detrazioni per lavoro dipendente (ex art. 13 c. 1 TUIR) sia di ammontare superiore all'imposta lorda. In presenza di tali condizioni il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare pari alla differenza tra la somma delle suddette detrazioni e l'imposta lorda e comunque per un importo non superiore a 1200€.

INAZ - MILANO - COPYRIGHT - RIPROD. VIETATA - MOD. D23-2023

Modello D23 aggiuntivo

A seguito delle modifiche introdotte alla disciplina dei fringe benefit per i lavoratori con figli fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12 del TUIR, il software paghe INAZ ha prodotto un nuovo modello D23 aggiuntivo a quello standard. La compilazione di tale modello da parte dei lavoratori, anche a seguito dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 55/E del 2023, risulta essere di particolare importanza per il datore di lavoro.

Mod. "D-AGG" ¹

DATI INTEGRATIVI RELATIVI A TUTTI I FIGLI FISCALMENTE A CARICO

Il/la sottoscritto/a _____			
luogo di nascita _____	prov. _____	data di nascita _____	codice fiscale _____
In qualità di percettore reddito di lavoro dipendente e assimilati erogati dalla Ditta/committente: _____			
<p>Richiede sotto la propria responsabilità l'attribuzione per l'anno _____ di eventuali agevolazioni/detrazioni fiscali ai fini delle addizionali/detrazioni fiscali ai fini delle addizionali regionali dovute in relazione al numero dei figli fiscalmente a carico (anche persone con disabilità). A tal fine dichiara quanto segue.</p> <p>FIGLI FISCALMENTE A CARICO (anche se di età < 21 anni per i quali non spetta la detrazione d'imposta ai fini Irpef e/o persone con disabilità ai sensi dell'art. 3 della Legge n. 104/1992)</p> <p>SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/></p> <p>N° figli fiscalmente a carico: _____ ²</p>			
1) Codice Fiscale _____	Cognome _____	Nome _____	
dal _____	al _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	Persona con disabilità <input type="checkbox"/>
2) Codice Fiscale _____	Cognome _____	Nome _____	
dal _____	al _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	Persona con disabilità <input type="checkbox"/>
3) Codice Fiscale _____	Cognome _____	Nome _____	
dal _____	al _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	Persona con disabilità <input type="checkbox"/>
4) Codice Fiscale _____	Cognome _____	Nome _____	
dal _____	al _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	Persona con disabilità <input type="checkbox"/>
5) Codice Fiscale _____	Cognome _____	Nome _____	
dal _____	al _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	Persona con disabilità <input type="checkbox"/>
6) Codice Fiscale _____	Cognome _____	Nome _____	
dal _____	al _____	al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	Persona con disabilità <input type="checkbox"/>
Data _____	Firma _____		

Data di stampa: 14/11/2023 - Ora di stampa: 15:39

INAZ - MILANO - COPYRIGHT - RIPROD. VIETATA - MOD. D-AGG

1) Il presente modello è utile ai fini del riconoscimento di eventuali detrazioni fiscali sulle addizionali regionali dovute e per la compilazione della sezione "FAMILIARI A CARICO" della Certificazione Unica (mod. CU) anche con riferimento ai figli con età inferiore a 21 anni.
 2) I figli si intendono fiscalmente a carico delle persone alle quali si riferiscono, se possiedono un reddito complessivo (compreso quello assoggettato a cedolare secca sugli immobili), 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, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a 24 anni il limite di reddito complessivo è elevato a € 4.000. Le detrazioni sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate le condizioni richieste a quello in cui le medesime condizioni sono cessate, indipendentemente dal numero di giorni.

INNALZAMENTO LIMITE FRINGE BENEFIT PER I DIPENDENTI CON FIGLI FISCALMENTE A CARICO (ART. 40 DL N.48/2023)

Considerato che:

- l'art. 40 del DL n.48/2023 prevede che, limitatamente al periodo d'imposta 2023, in deroga all'ordinario limite di cui all'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR, non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di €3.000, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti con figli a carico, 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.

- sono fiscalmente a carico i figli che abbiano un reddito non superiore a €4.000€, ovvero a €2.840,51 nel caso di figli di età superiore a ventiquattro anni.

- il limite di € 3000 (art. 40 c. 1) si applica se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto indicando il codice fiscale dei figli.

- il requisito relativo alla necessaria presenza di figli fiscalmente a carico in capo al lavoratore dipendente, deve sussistere per tutto l'anno d'imposta 2023.

Richiede

che venga applicato l'innalzamento del limite dei fringe benefit a €3000 (art. 40 c.1 DL n.40/2023)

SI NO

Conferma

la veridicità dei dati relativi ai figli fiscalmente a carico dichiarati nel modello INAZ D-AGG:

SI NO

Si impegna altresì a comunicare tempestivamente eventuali variazioni delle condizioni di spettanza comunicate nel modello Inaz D-AGG.

Data _____

Firma _____

LE COMUNICAZIONI TRA AZIENDA E LAVORATORI	
(Detrazioni d'imposta per carichi di famiglia, per credito da ulteriore detrazione, detrazioni per lavoro dipendente e assimilati, detrazione per percettori assegno di mantenimento, detrazioni per oneri, detrazioni per canoni di locazione, applicazione imposta sostitutiva sui compensi per lavoro straordinario/premi, incapacienza delle retribuzioni, altri redditi, aliquota più elevata)	
AZIENDA	LAVORATORE
Detrazioni per carichi di famiglia (art. 12) e per lavoro dipendente (art. 13)	
<p>Il sostituto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - attribuisce le detrazioni d'imposta di cui all'art. 12 del TUIR su richiesta del lavoratore (ricordiamo che per le detrazioni di cui all'art 12 del TUIR non è più necessario presentare annualmente la dichiarazione di spettanza, essendo obbligatorio comunicare solo le eventuali variazioni intervenute); - attribuisce le detrazioni di imposta di cui all'art 13 del TUIR anche in assenza di una specifica richiesta da parte del lavoratore; - non attribuisce le detrazioni d'imposta di cui all'art. 12 e 13 del TUIR, su richiesta del lavoratore - attribuisce, su richiesta del lavoratore, la detrazione minima garantita di cui all'art. 13, c. 1 lett. a) del TUIR (per redditi complessivi non superiori a € 8.000, € 690 per i rapporti a tempo indeterminato; € 1.380 per i rapporti a tempo determinato); - attribuisce, su richiesta del lavoratore, la detrazione per assegno di mantenimento di cui all'art. 13 c. 3 del TUIR pari a quella prevista in presenza di redditi di pensione percepiti dai soggetti con meno di 75 anni di età 	<p>Il lavoratore dipendente o assimilato ha facoltà:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di richiedere le detrazioni d'imposta di cui all'art. 12 e 13 dichiarando di averne diritto indicando le condizioni di spettanza ed impegnandosi a comunicare tempestivamente eventuali variazioni. È possibile effettuare tale richiesta anche a fine anno; - di non richiedere le detrazioni d'imposta di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR - di richiedere la detrazione minima garantita di cui all'art. 13, c. 1 lett. a) del TUIR (per redditi complessivi non superiori a € 8.000, € 690 per i rapporti a tempo indeterminato; € 1.380 per i rapporti a tempo determinato); - di richiedere in qualità di soggetto percettore di assegno di mantenimento da parte dell'ex coniuge, la detrazione di cui all'art. 13 c. 3 del TUIR pari a quella prevista in presenza di redditi di pensione percepiti dai soggetti con meno di 75 anni di età - di comunicare "altri redditi".
Detrazione per oneri art. 15 TUIR	
<p>Il sostituto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - attribuisce la detrazione per oneri di cui all'art. 15 TUIR sostenuti per il suo tramite; - può acconsentire, su richiesta del dipendente, anche all'attribuzione della detrazione per oneri non sostenuti per il suo tramite 	<p>Il lavoratore è obbligato a fornire tutti quegli elementi di carattere più personale che non sono noti al sostituto (es. che si tratta di mutuo per l'acquisto di abitazione principale e che è rispettato il requisito della permanenza del contribuente nell'abitazione principale)</p>
Detrazione ed eventuale credito per canoni locazione art. 16 TUIR	
<p>Il sostituto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - attribuisce, su richiesta del lavoratore, la detrazione per canoni di locazione di cui all'art. 16 del TUIR e l'eventuale credito qualora la detrazione per canoni risulti maggiore dell'imposta lorda diminuita delle sole detrazioni di cui all'art. 12 (detrazioni per carichi di famiglia) e 13 (altre detrazioni). Il riconoscimento della quota "incapiente" è possibile nei limiti del monte ritenute disponibili nel mese interessato dal conguaglio 	<p>Il lavoratore è obbligato a fornire al proprio sostituto gli estremi di registrazione del contratto di locazione, i requisiti indicati dall'art. 16 TUIR, i mesi per i quali l'immobile è adibito ad abitazione principale e il mancato possesso di altri redditi</p>
Incapienza delle retribuzioni a subire le ritenute	
<p>Entro il termine del periodo d'imposta parte dell'importo dovuto non è stato trattenuto per incapacienza delle retribuzioni il sostituto ne comunica l'ammontare al sostituto che deve</p>	<p>Il lavoratore può dichiarare per iscritto al sostituto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute dovute

provvedere al versamento entro il 16 gennaio dell'anno successivo	- di autorizzare il sostituto ad effettuare il prelievo delle ritenute sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi
Possibilità di tener conto, ai fini delle operazioni di conguaglio di fine anno, di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati	
Il sostituto, su richiesta del lavoratore tiene conto ai fini del operazioni di conguaglio di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati comunicati dal lavoratore	Il sostituto comunica eventuali altri redditi posseduti che vengono utilizzati ai fini dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio (ad esempio, per il calcolo delle detrazioni ex art. 12 e 13 del TUIR)
Rilascio della certificazione CU	
Il sostituto è tenuto, su richiesta del lavoratore cessato, al rilascio della certificazione CU entro 12 giorni dalla richiesta	Il lavoratore può richiedere ed ottenere in caso di cessazione del rapporto di lavoro, la certificazione CU, entro 12 giorni dalla richiesta stessa
Possibilità di applicare nei diversi periodi di paga un'aliquota più elevata	
In presenza di accordo con il lavoratore il sostituto applica nei vari periodi di paga un'aliquota marginale più elevata	Il lavoratore ha la facoltà, al fine di evitare conguagli eccessivamente onerosi o incapienti, a richiedere l'applicazione nei diversi periodi di paga di un'aliquota IRPEF marginale più elevata

Le operazioni di conguaglio di fine anno

Si possono così schematizzare:

	Determinazione del reddito complessivo corrisposto nell'anno Somma di: <ul style="list-style-type: none"> tutti i redditi (somme e valori) corrisposti nei normali periodi di paga incluse le mensilità aggiuntive; eventuali altri redditi di lavoro dipendente e assimilati comunicati dal lavoratore entro il 12 gennaio, con esclusione degli arretrati anni precedenti e delle indennità di fine rapporto; N.B.: Si rammenta che i contributi a carico del datore di lavoro versati a forme di previdenza complementare concorrono a formare il reddito
MENO	<ul style="list-style-type: none"> Le somme trattenute al dipendente per oneri deducibili ex art. 10 Tuir eventualmente considerati dal datore di lavoro, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte di spese sanitarie di cui allo stesso art. 10 comma 1 lettera b). N.B.: I contributi a carico del datore di lavoro e del lavoratore versati a forme di previdenza complementare sono deducibili entro il limite annuale di euro 5.164,57
UGUALE	Reddito imponibile fiscale
PER	Aliquote per scaglioni di reddito annuo di cui all'art. 11 Tuir
UGUALE	Imposta lorda annua
MENO	<ul style="list-style-type: none"> Totale delle detrazioni d'imposta eventualmente spettanti per "carichi di famiglia" di cui all'art. 12 del Tuir (coniuge, figli e altri familiari a carico) commisurate al reddito erogato nel periodo d'imposta o a quello complessivo indicato dal lavoratore. Detrazione per "reddito di lavoro dipendente" (art. 13 c. 1, 2, del TUIR), eventualmente spettante, commisurata al reddito erogato nel periodo d'imposta o a quello complessivo indicato dal lavoratore. In tale circostanza, il sostituto d'imposta apporta le dovute correzioni alle detrazioni il cui importo, sia teorico che effettivo, è in relazione all'ammontare del reddito; Eventuale detrazione di cui all'art. 13 c. 5 bis, spettante ai percettori assegno di mantenimento da parte dell'ex coniuge, in luogo delle altre detrazioni di cui all'art. 13, in misura piena e non rapportata al periodo di lavoro; detrazioni d'imposta per oneri di cui all'art. 15 del TUIR trattenuti direttamente dal sostituto, nonché per le erogazioni effettuate in conformità a contratti collettivi, accordi o regolamenti aziendali a fronte di spese mediche e premi di assicurazione vita/infortuni eventuali detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR trattenuti dal sostituto che acconsente alla richiesta del dipendente; detrazione per canoni di locazione eventualmente spettante di cui all'art. 16 del TUIR
PIÙ	Eventuale credito d'imposta se alla formazione del reddito concorrono redditi di lavoro dipendente prestato all'estero e ivi assoggettato a tassazione definitiva
UGUALE	Imposta netta annua dovuta
MENO	Ritenute già operate in corso d'anno
UGUALE	Imposta da conguaglio, a debito o a credito
PIÙ	Eventuale detrazione incapiente (credito) per canoni di locazione qualora il monte delle ritenute disponibile nel mese sia sufficiente.

Risultato del conguaglio

Il conguaglio può risultare:

- **a debito**: il sostituto d'imposta trattiene al lavoratore la maggiore imposta dovuta dalla retribuzione del mese in cui il conguaglio viene effettuato (entro il mese di febbraio dell'anno successivo);
- **a credito**: il sostituto effettua al lavoratore la restituzione delle maggiori ritenute applicate in corso d'anno (anche in caso di conguaglio di fine rapporto).

Conguaglio effettuato nei mesi di gennaio/febbraio (anno 2024)

Qualora a seguito delle operazioni di conguaglio eseguite nei mesi di gennaio o febbraio derivi un'imposta a debito per il lavoratore, tale imposta dovrà essere versata con il codice tributo 1013 e indicando sulla distinta di versamento mod. F24 come anno di riferimento "2023". Nel prospetto ST del mod. 770/2024 in "periodo di riferimento – mese – anno" dovrà essere indicato il periodo convenzionale "12 2023" e nel successivo punto "Note" il codice "D" se il conguaglio è stato effettuato nel mese di **gennaio 2024**; il codice "E" se il conguaglio è stato effettuato nel mese di febbraio **2024**. Nell'ipotesi in cui dalle operazioni di conguaglio derivi un importo a credito, la restituzione della maggiore imposta trattenuta nel corso del **2023** dovrà avvenire utilizzando le ritenute d'imposta sulla retribuzione del mese in cui è stato eseguito il conguaglio (gennaio o febbraio).

Conguaglio a debito "incapiente"

Qualora, in occasione del conguaglio, da effettuarsi entro il 28 febbraio, la retribuzione non risulti sufficiente per il prelievo delle imposte dovute, fermo restando che il sostituto resta comunque obbligato a versare interamente le somme dovute dal dipendente nel mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio, il lavoratore può decidere:

- di versare al sostituto l'importo corrispondente alle ritenute dovute, oppure,
- autorizzarlo ad effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi (a decorrere dal mese di marzo) applicando l'interesse mensile dello 0,50%.

Se al termine dell'anno successivo, il sostituto non è stato in grado di trattenere al lavoratore l'importo dovuto, per l'incapienza delle retribuzioni, il sostituto stesso è tenuto a darne comunicazione al lavoratore interessato il quale provvederà autonomamente al versamento, entro il 15 gennaio dell'anno successivo.

DPR 600/1973, art. 23, c. 3 , secondo, terzo e quarto periodo

(...) "In caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituto può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero, di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo d'imposta. Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dello 0,50 per cento mensile che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. (...)

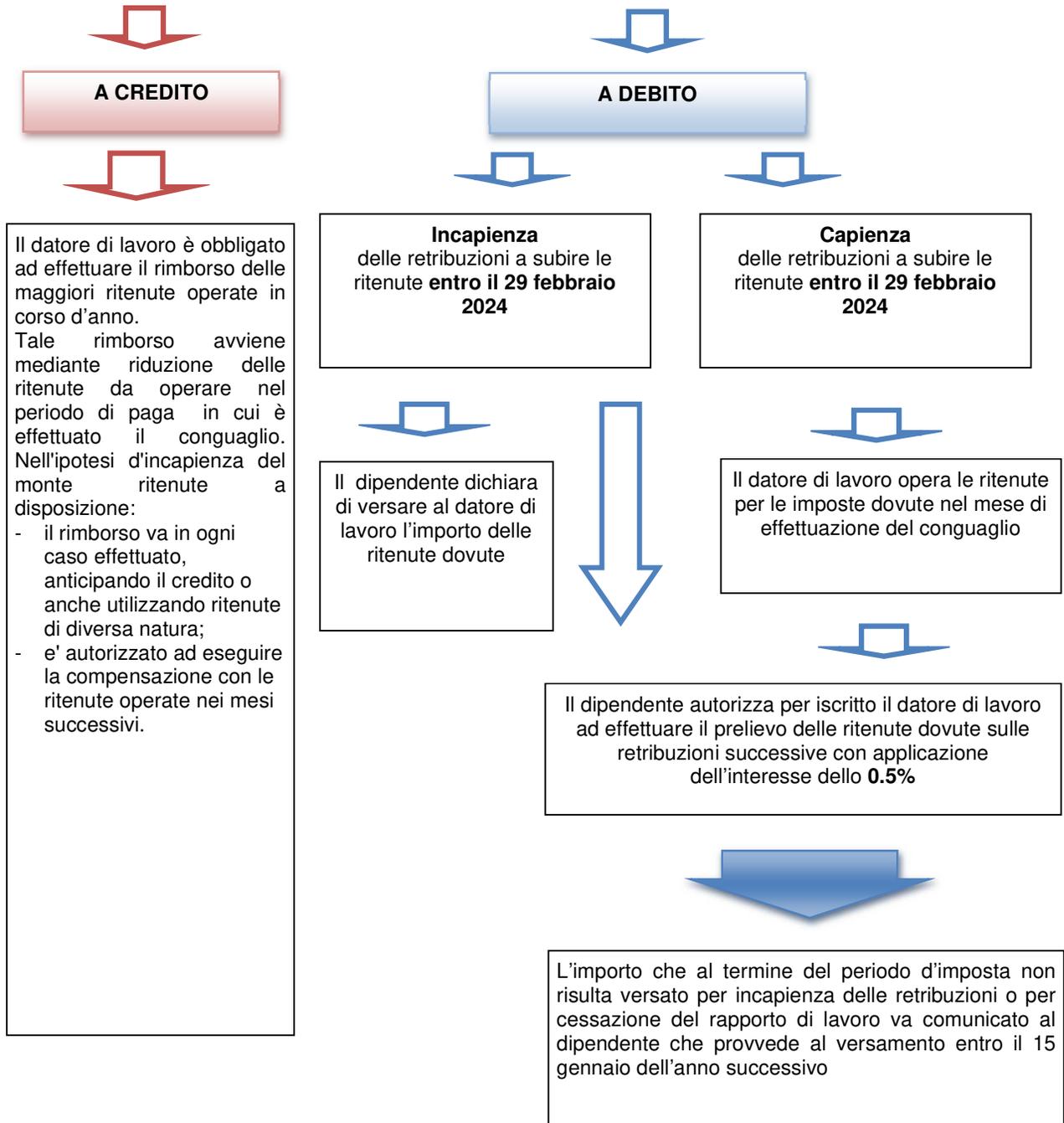
Ripetizione del conguaglio

Il sostituto ha la facoltà di riaprire e ripetere il conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ad esempio, per tener conto di altre somme e valori non considerati o per sistemare errori commessi nell'effettuazione del conguaglio. Qualora dalla riapertura del conguaglio derivi:

- un risultato a debito, la maggiore imposta dovrà essere versata con il codice tributo 1013;
- un risultato a credito (o, un minor debito), la restituzione della maggiore imposta trattenuta dovrà avvenire utilizzando le ritenute sulla retribuzione corrisposta nel mese (gennaio o febbraio).

Si rammenta infine che l'effettuazione del conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, riguarda semplicemente gli effetti finanziari dello stesso che potrà, quindi, incidere, mediante ulteriori ritenute o restituzioni di maggiore imposta, sulla retribuzione erogata nel mese stesso (gennaio o febbraio) in cui il conguaglio viene eseguito.

RISULTATO DELLE OPERAZIONI DI CONGUAGLIO DI FINE ANNO



Il conguaglio complessivo

Altri redditi di lavoro dipendente e assimilati

Ai fini dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno



Il dipendente può chiedere al datore di lavoro di tenere conto anche di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati percepiti da altri soggetti

A tal fine il sostituto consegna al datore di lavoro entro il 12 gennaio dell'anno successivo la certificazione unica rilasciata dagli altri soggetti erogatori

Per consentire al dipendente di poter applicare tale disposizione è infatti previsto che, in caso di richiesta, il datore di lavoro rilasci la **CU** entro 12 giorni dalla richiesta stessa

Alla consegna di tale certificazione il sostituto comunica anche l'opzione da applicare nell'ipotesi di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte tra versamento diretto o trattenuta nei periodi di paga successivi con applicazione dell'interesse dello 0,5% mensile

Deve trattarsi di redditi diversi da quelli che ha erogato il sostituto stesso; tali ultimi redditi sono infatti obbligatoriamente conguagliati dal datore di lavoro

IL CONGUAGLIO COMPLESSIVO

Gli oneri deducibili (ex art. 10 Tuir)

Finalità



Evitare che il lavoratore debba ricorrere alla dichiarazione dei redditi

Somme trattenute per oneri deducibili ex art. 10 (ad esempio l'assegno periodico al coniuge), nonché le erogazioni fatte dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali delle spese sanitarie dello stesso art. 10 c. 1 lett. b)

Sono esclusi dalla formazione del reddito del percipiente

Se sostenuti per il tramite del datore di lavoro,



il dipendente **NON DEVE** fare nessuna richiesta per l'inclusione nel conguaglio

Se **NON** sostenuti per il tramite del datore di lavoro



il dipendente **DEVE** fare richiesta per l'inclusione nel conguaglio
Il datore di lavoro ha facoltà di acconsentire o meno

Se il datore di lavoro acconsente



Il dipendente è obbligato a fornire al sostituto tutti quegli elementi di carattere più personale necessari per il rispetto delle condizioni, dei limiti e delle franchigie stabiliti dalla Legge

**Gli oneri deducibili vanno attestati complessivamente nel punto 431 del mod. CU "Totale oneri deducibili esclusi dai redditi indicati nei punti 1, 2, 3, 4 e 5".
Nei punti 432, 434 e 436 va indicato il codice relativo all'onere deducibile prelevabile dalla tabella L posta in appendice alle presenti istruzioni.**

IL CONGUAGLIO COMPLESSIVO

Gli oneri detraibili (ex art. 15 Tuir)

Finalità



Evitare che il lavoratore debba ricorrere alla dichiarazione dei redditi

ONERI compresi nell'art. 15 del TUIR, nonché le EROGAZIONI effettuate in conformità a contratti collettivi, accordi e regolamenti aziendali per spese mediche (lett. c, art. 15, TUIR) per i premi di assicurazione sulla vita e sugli infortuni (lett. f), art. 15 TUIR)

Le suddette erogazioni concorrono alla formazione del reddito del percipiente

Se sostenuti per il tramite del datore di lavoro



il dipendente NON DEVE fare nessuna richiesta per il riconoscimento della detrazione d'imposta (19% o 20% a seconda della tipologia degli oneri), in sede di conguaglio

Se NON sostenuti per il tramite del datore di lavoro



il dipendente DEVE fare richiesta per il riconoscimento della detrazione in sede di conguaglio. Il datore di lavoro ha facoltà di acconsentire o meno.

Se il datore di lavoro acconsente



Il dipendente è obbligato a fornire al sostituto tutti quegli elementi di carattere più personale necessari per il rispetto delle condizioni, dei limiti e delle franchigie stabiliti dalla Legge.

Gli Oneri detraibili vanno attestati complessivamente negli appositi punti del mod. CU e distintamente nello spazio delle "Annotazioni" riportando per ognuno di essi la descrizione indicata, rispettivamente, nella Tabella A o nella Tabella B allegata alle istruzioni per la compilazione della certificazione nonché l'importo al lordo delle franchigie applicate

Fringe Benefit

Nell'ipotesi in cui un dipendente abbia intrattenuto precedenti rapporti di lavoro nel corso del periodo d'imposta e abbia consegnato all'ultimo sostituto il/i modello/i CU per avvalersi del conguaglio riassuntivo, il sostituto che effettuerà il conguaglio dovrà valutare tutti gli elementi reddituali che hanno caratterizzato il precedente/i rapporto/i di lavoro. A tale proposito, qualora nel/i modello/i CU siano indicati nello spazio delle "Annotazioni" importi riconosciuti:

- nell'intero periodo d'imposta, a titolo di **fringe benefit** (beni ceduti o servizi prestati, le erogazioni liberali in natura, fiscalmente esenti fino a **258,23 euro (3.000 per l'anno 2023 per i soli lavoratori con figli fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12 del TUIR)** ma totalmente soggetti al superamento del predetto limite) il sostituto che effettuerà il conguaglio riassuntivo, dovrà calcolare correttamente le soglie di non imponibilità del singolo dipendente.

Dovrà, pertanto:

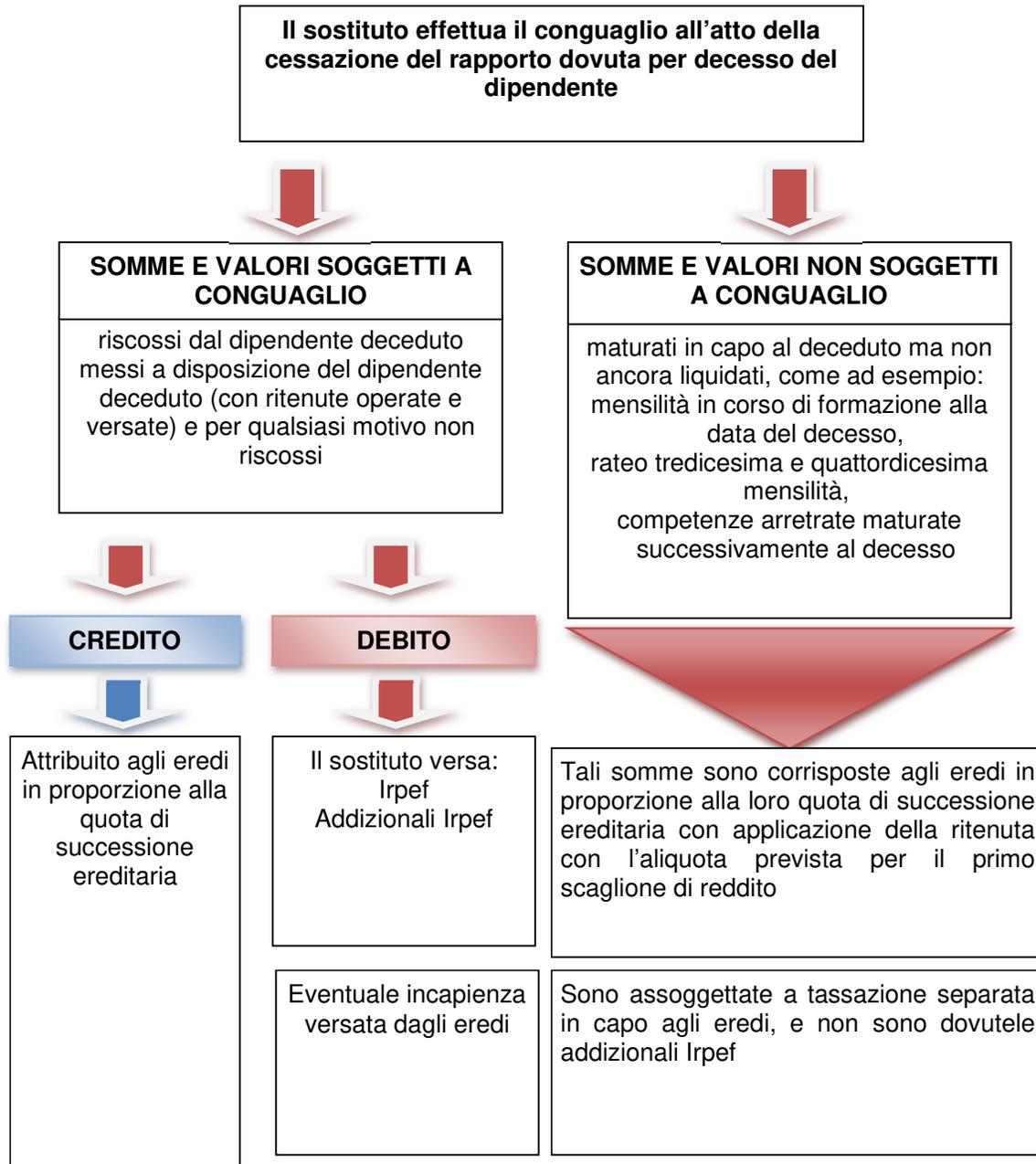
- sommare distintamente per tipologia gli importi percepiti dal dipendente a titolo di fringe benefit;
- individuare l'eventuale superamento del predetto limite;

sottoporre a tassazione, in caso di superamento del plafond di **258,23 (3.000 per l'anno 2023 per i soli lavoratori con figli fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12 del TUIR)**, l'intero importo a titolo di fringe benefit.

Altre componenti reddituali

Le predette considerazioni valgono anche con riguardo a tutte le altre componenti reddituali per i quali sono stabiliti ai fini dell'esenzione fiscale limiti quantitativi in misura fissa o in percentuale quali ad esempio: **i contributi per assistenza sanitaria** versati a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale dal datore di lavoro o dal dipendente in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale (ad esempio, Fasi, Fondo Mario Besusso, contributo Quas ecc.) che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente entro il limite complessivo di euro **3.615,20**; gli eventuali oneri deducibili di cui all'art. 51 c. 2 lettera h) del TUIR, tra cui i contributi di previdenza complementare ecc.

Il decesso del dipendente



Tassazione dei compensi di collaborazione coordinata e continuativa

L'art. 50, comma 1 lett. c-bis qualifica fiscalmente i redditi derivanti da rapporti di collaborazioni coordinate e continuative, quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Sulla base di quanto precisato dalla circolare n. 67 del 6/7/2001 detti rapporti si possono distinguere in 2 grandi categorie:

- rapporti di collaborazioni cosiddetti "tipici" intendendo per tali:
 - **gli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società**, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica;
 - la collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili;
 - la partecipazione a collegi e commissioni,
- rapporti di collaborazione "non tipizzati", vale a dire sulla base di valutazioni inerenti l'ambito oggettivo del rapporto quali la continuità nel tempo della prestazione lavorativa a favore di un determinato soggetto, lo svolgimento della stessa senza alcun vincolo di subordinazione, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

La stessa lett. c bis) afferma che l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente ha ragione di essere fintanto che gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'art. 49 comma 1 o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 53, comma 1 concernente i redditi di lavoro autonomo. Ciò significa che nell'ipotesi in cui il contribuente svolga attività che rientrino nei compiti istituzionali del lavoro dipendente oppure nell'oggetto dell'arte o della professione, i redditi da esse derivanti rientreranno rispettivamente nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente oppure di quello di lavoro autonomo

In base, alla regola generale di cui alla lett. c-bis), i compensi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco e revisore di società danno luogo a reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. In via eccezionale, quando l'ufficio rientra nei compiti istituzionali oggetto della professione i relativi compensi sono riconducibili all'attività professionale.

Casi di attrazione dei compensi da collaborazione al reddito di lavoro autonomo

Per stabilire se esiste una connessione tra l'attività di collaborazione e quella di lavoro autonomo esercitata e di conseguenza se i compensi percepiti per lo svolgimento di tale attività possano essere assoggettati alle regole previste per i redditi di lavoro autonomo, occorre valutare se per l'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze *tecnico giuridiche* direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente.

Tale valutazione deve essere operata considerando innanzitutto quanto stabilito dai singoli ordinamenti professionali. In base a tale principio, l'Agenzia delle Entrate mutando il proprio precedente indirizzo di cui alla circ. n. 67 del 6/07/2001 ha precisato con circ. n. 105/E del 12/12/2001, che i compensi percepiti nell'esercizio **dell'attività di amministratore di società svolto da ragionieri e dottori commercialisti** vadano ricondotti nella disciplina applicabile ai redditi di lavoro autonomo. Ciò in quanto, l'ordinamento di tali professioni prevede espressamente, nel novero delle mansioni tipiche esercitabili, quelle di amministrazione e gestione di aziende.

Per gli iscritti ad altri Albi professionali è previsto che anche in assenza di una specifica previsione nella norma che disciplina l'ordinamento professionale i compensi percepiti in qualità di amministratore di società possono comunque essere ricondotti alla sfera del lavoro autonomo. Ciò in concreto si realizza nei casi in cui l'incarico di amministratore è svolto in una società che esercita un'attività oggettivamente connessa con le mansioni tipiche dell'attività professionale che l'amministratore esercita abitualmente. L'Agenzia propone l'esempio di un Ingegnere edile, membro del consiglio di amministrazione di una società di Ingegneria o di una società che opera nel settore delle costruzioni. Al suddetto principio deve farsi riferimento anche per quanto riguarda l'esercizio delle attività di **revisore e sindaco di società**. La semplice iscrizione nel registro dei revisori contabili non determina l'effetto di ricondurre i compensi percepiti in relazione all'ufficio di revisore di società nell'ambito del reddito di lavoro autonomo. È, infatti, necessario che accanto all'attività sindacale o di revisione, il soggetto eserciti un'altra attività professionale nel cui oggetto possa essere ricondotto anche lo svolgimento di tali incarichi.

Determinazione del reddito derivante da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa

Per l'esplicito richiamo operato dall'articolo 52 del TUIR all'articolo 51 del medesimo Testo unico sulle imposte dei redditi, si applicano le medesime regole previste per la determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Modalità di tassazione dei compensi corrisposti

Così sulla base di tale richiamo, risultano assoggettate a tassazione tutte le somme e i valori a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di collaborazione anche se corrisposti da terzi. Oltre all'applicazione delle aliquote e dei corrispondenti scaglioni dell'Irpef il committente dovrà attribuire le detrazioni d'imposta per carichi di famiglia e quelle per lavoro dipendente, ovviamente se il collaboratore dichiara di averne diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. Analogamente a quanto previsto per i lavoratori subordinati anche co.co.co/pro possono essere riconosciute le detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR nei limiti e alle condizioni precedentemente commentate nonché la detrazione per canoni di locazione di cui all'art. 16 del TUIR.

Applicazione del criterio di cassa

L'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente fa da traino all'applicazione del cosiddetto "principio di cassa allargato" in base al quale le somme percepite dal collaboratore entro il 12 gennaio dell'anno successivo rispetto a quello di competenza si considerano come se introitate dal collaboratore nell'anno d'imposta appena concluso. Così, ad esempio, nell'ipotesi di corresponsione di somme entro il 12 gennaio dell'anno **2024**, queste ultime qualora riferibili all'anno precedente (ovvero all'anno **2023**) verranno utilmente considerate in occasione delle operazioni di conguaglio relativo all'anno d'imposta **2023**. Va da sé che nell'ipotesi in cui la corresponsione di dette somme dovesse verificarsi oltre la data del 12 gennaio dell'anno successivo (ad esempio in data 20 marzo **2024**), queste ultime, ancorché riferibili all'anno **2023**, dovranno essere poste a carico dell'anno **2023** e conseguentemente assoggettate a tassazione sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti nel corso del medesimo anno **2023**.

Determinazione del numero dei giorni per il riconoscimento delle detrazioni per lavoro dipendente e assimilato

Quanto al riconoscimento delle detrazioni d'imposta ed in particolare delle detrazioni per reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 13 del TUIR, per determinare il numero di giorni ai quali correlare l'ammontare delle stesse bisogna tener conto del **numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro ancorché lo svolgimento dello stesso abbia interessato un precedente anno d'imposta**. Le detrazioni per lavoro dovranno essere quantificate su un numero di giorni da individuarsi nell'ambito della durata del rapporto di lavoro svoltosi nel corso dell'anno precedente. Qualora detto rapporto di collaborazione dovesse proseguire, ad esempio, per tutto l'anno 2023 ovvero si dovessero intrattenere altri rapporti di lavoro dipendente o assimilati al lavoro dipendente il sostituto dovrà comunque stopparsi a un numero massimo di 365 giorni.

Compensi esclusi dalla tassazione

Sempre per effetto del predetto richiamo all'articolo 51 del TUIR da parte dell'articolo 52, viceversa, **risultano escluse** da tassazione tutte quelle componenti reddituali tassativamente indicate dal comma 2 dell'articolo 51 del TUIR. In particolare:

- i contributi previdenziali e assistenziali versati tanto dal committente, quanto dal collaboratore in ottemperanza a disposizione di legge. Tali le contribuzioni versate alla Gestione separata INPS di cui all'articolo 2, comma 26 della Legge 335/95 (contributo del **24,00%** per i titolari di pensione e per i soggetti iscritti ad altre forme pensionistiche obbligatorie; contributo del **35,03%** per i lavoratori non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie). In tale accezione rientrano pure i premi assicurativi la cui l'obbligatorietà risulta sancita dalla previsione di cui all'articolo 38 del D.L.vo n. 38/2000 rivestendo tale contribuzione anch'essa la veste di contribuzione dalle finalità previdenziali tese per l'appunto a garantire il collaboratore in ipotesi di infortunio o malattia professionale;
- il valore delle azioni offerte alla generalità dei collaboratori per un importo complessivamente non superiore nel periodo d'imposta a euro 2.065,83 a condizione però che le stesse non siano riacquistate da parte della società emittente o dal committente o in ogni caso cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni. Caso contrario l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto verrà assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione;
- i piani di stock option assegnati entro il 24 giugno 2008. Trattasi della differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal collaboratore a condizione però che tale importo sia almeno pari al valore delle azioni al momento dell'offerta e quando congiuntamente ricorrano le seguenti condizioni:
 - che l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti 3 anni dalla sua attribuzione;
 - che al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentari;
 - che il collaboratore mantenga per almeno 5 anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal collaboratore. Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che siano trascorsi 5 anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare il reddito assimilato a quello

di lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione in garanzia

Indennità di trasferta

Non sfugge, altresì, al processo di assimilazione il regime fiscale modellato per l'assoggettamento a tassazione delle indennità di trasferta di cui al comma 5 del più volte citato articolo 51 del TUIR. Così anche per i collaboratori coordinati e continuativi le indennità di trasferta per missioni da loro effettuate al di fuori del territorio comunale risultano imponibili, ai fini della determinazione della base imponibile fiscale, solo per la parte eccedente euro 46,48 o euro 77,47 rispettivamente a seconda che dette trasferte vengano effettuate nell'ambito del territorio nazionale ovvero all'estero.

Quando la sede di lavoro non è contrattualmente determinabile

Se per i lavoratori dipendenti e per la stragrande maggioranza dei collaboratori coordinati e continuativi l'effettuazione della trasferta al di fuori del territorio comunale viene a coincidere con una prestazione lavorativa resa fuori dalla sede del datore di lavoro o, comunque, di una localizzazione dell'impresa, peraltro, debitamente evidenziata nella lettera o contratto di assunzione, qualche distinguo occorre operare in relazione a taluni collaboratori coordinati e continuativi per i quali non risulta agevole, per le particolarità della prestazione lavorativa resa, determinare contrattualmente la sede di lavoro. Per questi ultimi, infatti, in genere rappresentati da amministratori o sindaci di società o enti, ai fini dell'applicazione di quanto previsto dall'articolo 5 dell'articolo 51 del TUIR, si dovrà fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore a meno che nell'atto di nomina non risulti specificata una diversa sede di lavoro.

TASSAZIONE DEI COMPENSI IN BASE ALLE DIVERSE MODALITÀ DI CORRESPONSIONE

La ricomprensione operata dall'articolo 34 della Legge 342/2000 dei redditi derivanti da attività di collaborazione coordinata e continuativa nell'alveo dei redditi assimilati a quello di lavoro dipendente comporta che i sostituti d'imposta sono tenuti ad applicare in occasione della corresponsione dei compensi ai collaboratori, per effetto di quanto previsto dall'articolo 24 del DPR n. 600/73, una ritenuta a titolo d'acconto sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito di cui all'articolo 11 del TUIR.

Compensi di ammontare complessivamente preventivabile, corrisposti a cadenze predeterminate

Non sussiste alcun problema quando il sostituto d'imposta in relazione ai propri collaboratori coordinati e continuativi è in grado di preventivare l'ammontare che corrisponderà nel corso del rapporto, nonché di procedere alla corresponsione dei compensi in forma periodica ancorché non mensile. Sulla base infatti di quanto previsto dall'articolo 23 del D.P.R. n. 600/73, debitamente richiamato dall'articolo 24 del medesimo D.P.R. n. 600/73, il sostituto d'imposta procederà alla tassazione della base imponibile determinata secondo i criteri di cui al precedente paragrafo applicando le aliquote progressive per scaglioni di reddito e ragguagliando questi ultimi al corrispondente periodo di paga. Così, ad esempio, in presenza di una periodicità di corresponsione mensile il sostituto d'imposta avrà cura di applicare le aliquote anzidette ragguagliando gli scaglioni annui di reddito ad un periodo di paga mensile ovvero in misura pari a 1/12 della misura annua. Se la corresponsione dei compensi, invece, avesse periodicità bimestrale avrà cura di ragguagliare i predetti scaglioni annui di reddito ad un periodo di paga bimestrale ovvero in misura pari a 2/12 della loro misura annua e via via proseguendo di questo passo. Dall'imposta lorda così determinata, il sostituto d'imposta avrà cura di sottrarre le detrazioni d'imposta spettanti di cui agli articoli 12 e 13 del Tuir rispettivamente previste in materia di carichi di famiglia e detrazioni per lavoro dipendente. Ancora una volta, per effetto di quanto previsto dall'articolo 23 del D.P.R. n. 600/73, ragguaglierà le detrazioni per carichi di famiglia al corrispondente periodo di paga secondo le logiche dianzi espresse a proposito del ragguaglio operato per gli scaglioni di reddito. Pertanto, in ipotesi di spettanza della detrazione per il coniuge a carico e di periodicità di corresponsione trimestrale del compenso riconoscerà una detrazione per coniuge a carico pari a 3/12 del corrispondente valore annuo. Relativamente alle detrazioni per lavoro dipendente posto che il compenso riguardi il trimestre gennaio – marzo 2023, il sostituto d'imposta riconoscerà una detrazione commisurata ad un periodo pari a giorni 90 (31 giorni di gennaio, 28 di febbraio e 31 di marzo). Le regole illustrate ricalcano grosso modo quanto in genere previsto per la tassazione delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti. Inoltre, per quanto riguarda il "reddito complessivo" a cui fare riferimento per il corretto calcolo delle detrazioni d'imposta il committente dovrà in via presuntiva considerare l'ammontare complessivo dei redditi che nel corso dell'anno andrà a corrispondere.

Pagamento dei compensi di importo complessivo preventivabile e periodicità regolare
(mese, bimestre, semestre, altro)



Scaglioni di reddito e Detrazioni per carichi di famiglia commisurati al periodo di paga
Detrazioni per lavoro dipendente commisurate al periodo di lavoro

Sono tuttavia previste (circ. Agenzia Entrate n. 67/2001) particolari modalità applicative al ricorrere di determinate condizioni riconducibili alla periodicità di corresponsione del compenso. Così vengono, ad esempio, individuati particolari atteggiamenti amministrativi allorquando il committente procede

- alla corresponsione del compenso in unica soluzione
- quando, pur procedendo ad una pluralità di compensi, non è in grado di presumere l'importo che corrisponderà al collaboratore
- o, quando pur potendo presumere l'ammontare che dovrà corrispondere al collaboratore, effettua il pagamento dei compensi in modo irregolare senza, dunque, una preordinata periodicità di corresponsione.

Compenso corrisposto in unica soluzione

Qualora il compenso venga erogato in unica soluzione, il sostituto avrà cura di applicare, ai fini della determinazione del livello di tassazione, le aliquote progressive per scaglioni di reddito sull'intero ammontare del compenso corrisposto senza necessità di ragguagliare gli stessi al periodo di paga. Allo stesso modo riconoscerà l'ammontare complessivo delle detrazioni spettanti commisurate all'intero ammontare del compenso al momento dell'effettuazione delle ritenute, senza alcun ragguaglio al periodo di paga.

Compenso corrisposto in unica soluzione



Scaglioni di reddito sull'intero ammontare
Detrazioni commisurate all'intero ammontare del compenso.

Pluralità di compensi di importo complessivo non preventivabile ovvero compensi di ammontare complessivamente preventivabile, corrisposti a cadenze non predeterminate

Nell'ipotesi in cui, viceversa, il sostituto d'imposta non sia in grado di preventivare il livello complessivo dei compensi che andrà ad erogare nel corso del periodo d'imposta, come pure in caso di corresponsione di compensi in maniera alquanto irregolare senza, dunque, osservare cadenze preordinate, il sostituto sarà tenuto a determinare il livello di tassazione applicando le aliquote progressive per scaglioni annui di reddito sull'intero ammontare ed anche in questo casi senza alcun ragguaglio al periodo di paga. Ripeterà, peraltro, tale comportamento ad ogni successiva corresponsione. In altri termini ad ogni corresponsione viene operata una sorta di conguaglio progressivo che tenga conto anche dei compensi corrisposti precedentemente nel corso dell'anno d'imposta.

Esempio

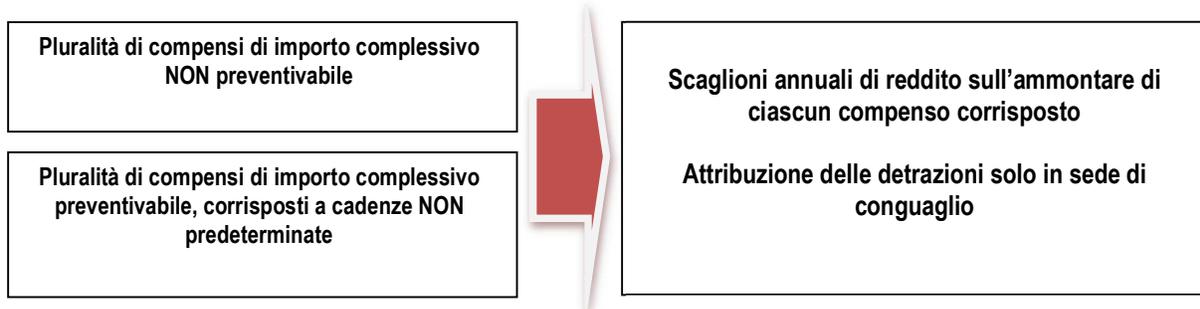
Nell'ipotesi di corresponsione di un compenso pari a 10.000 euro, il sostituto applicherà la sola aliquota del 23% posto che il valore in questione non eccede la soglia del primo scaglione Irpef (15.000 euro).

L'esecuzione di tale operazione rilascerà un debito d'imposta pari a lire 2.300 euro;

in occasione di una successiva corresponsione sempre pari a 10.000 euro, a saturazione del primo scaglione Irpef, il sostituto applicherà su 5.000 euro ancora l'aliquota del 23%, mentre sui restanti 5.000 euro l'aliquota del 25%. L'esecuzione di tali operazioni rilasceranno i seguenti debiti d'imposta: euro 1.150 ($5.000 * 23\%$) ed euro 1.250 ($5.000 * 25\%$) per un debito d'imposta complessivo pari a euro 2.400 ($1.150 + 1.250$), per un totale finale pari a euro 4.700 ($2.300 + 2.400$).

Al medesimo risultato, si potrà, ovviamente, pervenire qualora il sostituto in occasione di ogni corresponsione riassoggetti a tassazione l'intero coacervo dei compensi corrisposti nel corso dell'anno d'imposta, salvo poi decurtare dall'imposta complessivamente dovuta quanto versato in precedenza. Tale tecnica, che appare più in sintonia con le procedure di gestione automatizzata delle retribuzioni, farà sì che in occasione della corresponsione del primo compenso, il sostituto assoggetterà euro 10.000 all'aliquota del 23% per un debito d'imposta pari a euro 2.300. Dall'imposta così ottenuta non effettuerà alcuna decurtazione dal momento che trattandosi della prima erogazione non risulta operata fino a quel momento alcuna ritenuta d'imposta. Relativamente alla seconda delle erogazioni, il sostituto assoggetterà a tassazione l'intero ammontare dei compensi erogati, pari a euro 20.000 ($10.000 + 10.000$), che per effetto dell'applicazione delle aliquote progressive per scaglioni annui di reddito rilasceranno un'imposta complessiva pari a euro 4.700 [$((15.000 * 23\%) + (5.000 * 25\%)) = (3.450 + 1.250) = (4.700)$], dalla quale dovrà poi decurtare quanto trattenuto in occasione della prima corresponsione (2.300). L'esecuzione di tale ulteriore operazione consentirà di determinare il corretto livello di tassazione relativo alla corresponsione della seconda erogazione pari, per l'appunto, a euro 2.400 ($4.700 - 2.300$).

Sempre relativamente al caso in questione, la circolare n. 67/2001 precisa che **l'attribuzione delle detrazioni d'imposta** tanto con riferimento a quelle per carichi di famiglia, quanto a quelle per reddito da lavoro dipendente **dovrà avvenire in coincidenza con l'effettuazione delle operazioni di conguaglio**.



Per quanto non espressamente precisato dalla circolare in questione appare evidente che l'effettuazione delle operazioni di conguaglio potrà avvenire senza che questo comporti l'erogazione di ulteriori compensi. Detto in altri termini, il sostituto d'imposta nella stragrande maggioranza dei casi opererà il conguaglio al solo scopo di poter finalmente riconoscere le detrazioni d'imposta non considerate in occasione della corresponsione dei compensi. Tale operazione in linea generale dovrebbe comportare una restituzione dell'imposta precedentemente ritenuta in eccesso.

Soggetto titolare di un rapporto di lavoro dipendente e di collaborazione coordinata e continuativa con lo stesso sostituto

Particolari modalità operative sono previste qualora presso un medesimo sostituto il contribuente risulti titolare tanto di un rapporto di lavoro subordinato, quanto di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa. Un'ipotesi, ad esempio, che potrebbe riguardare **un dirigente** di una società della quale risulti al tempo stesso **amministratore** della stessa. Per l'occasione vengono individuate due fattispecie ovvero:

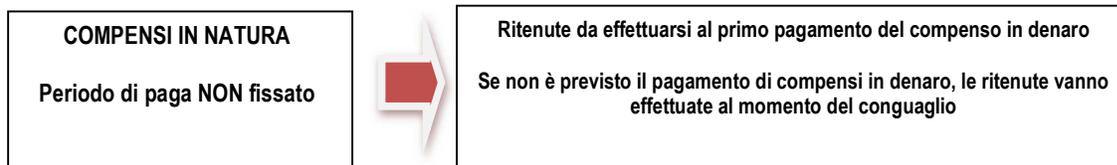
- **medesima periodicità di corresponsione** tanto per le retribuzioni inerenti il rapporto di lavoro dipendente, quanto per i compensi correlati al rapporto di collaborazione coordinata e continuativa;
- **sfasata periodicità di corresponsione** tra le retribuzioni inerenti il rapporto di lavoro dipendente e i compensi connessi alla collaborazione coordinata e continuativa.

Riguardo alla prima delle due ipotesi, il sostituto d'imposta, ai fini della determinazione del livello d'imposizione, cumulerà le due basi imponibili fiscali afferenti i due distinti rapporti e applicherà le aliquote progressive per scaglioni di reddito

rapportando gli stessi al corrispondente periodo di paga. Parimenti riconoscerà le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del TUIR rapportando anch'esse al corrispondente periodo di paga. Viceversa, nell'ipotesi in cui non dovesse verificarsi la contestualità della corresponsione dei compensi inerenti i due rapporti di lavoro, le ritenute fiscali dovranno essere operate considerando separatamente i due redditi. Quanto alle detrazioni d'imposta, sempre che i due rapporti si svolgano in periodi contemporanei, il sostituto avrà cura di riconoscerle solo considerando i redditi corrisposti in relazione al rapporto di lavoro dipendente sarà solo **in sede di conguaglio** che il sostituto d'imposta, ai fini della individuazione di un livello di imposizione quanto più prossimo alla definitività, procederà al cumulo dei due redditi commisurando nel contempo l'ammontare delle detrazioni spettanti sul coacervo dei compensi complessivamente erogati nel corso dell'anno d'imposta al dipendente nonché collaboratore. In relazione a quest'ultima fattispecie, posto il mancato cumulo dei redditi nel corso del periodo d'imposta e al fine di evitare pesanti ripercussioni in sede di conguaglio è consentito al sostituto d'imposta di richiedere al sostituto l'applicazione, in ordine alla determinazione delle ritenute relative ai compensi correlati al rapporto di collaborazione, di **un'aliquota più elevata** (l'aliquota marginale) rispetto a quelle che verrebbero normalmente utilizzate qualora il compenso medesimo fosse tassato applicando le aliquote progressive per scaglioni di reddito.

Corresponsione di compensi in natura

In caso di riconoscimento al collaboratore di compensi in natura, posto che non sussistono particolari difficoltà operative per la tassazione degli stessi nell'ipotesi di periodiche corresponsioni in denaro, alcune difficoltà operative potrebbero riscontrarsi nel caso in cui non risulti fissata una periodica corresponsione dei compensi in denaro o addirittura il contratto di collaborazione non preveda la corresponsione di compensi in denaro, ma solo il riconoscimento di compensi in natura. Relativamente alla prima delle suddette ipotesi l'assoggettamento dei compensi in natura riconosciuti al collaboratore dovrà avvenire in occasione del pagamento del primo compenso in denaro. Quanto alla seconda delle ipotesi prospettate ovvero del riconoscimento di compensi in natura a fronte di un'assenza totale di compensi in denaro, il sostituto d'imposta avrà cura di operare le relative ritenute fiscali in concomitanza con l'effettuazione delle operazioni di conguaglio. In questo caso la inevitabile incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo obbliga, per effetto di quanto previsto dall'articolo 23 del DPR n. 600/73, il sostituto a corrispondere al sostituto la provvista affinché quest'ultimo possa procedere al regolare versamento delle imposte dovute dal sostituto.



Le operazioni connesse all'effettuazione del conguaglio d'imposta

Per effetto del richiamo contenuto nell'art. 24, comma 1, ultimo periodo, del DPR. 600/73 ai commi 3 e 4 dell'art. 23 dello stesso decreto, come noto a partire dal 1° gennaio 2001, anche ai redditi corrisposti ai collaboratori si rendono applicabili le disposizioni concernenti le operazioni di conguaglio. Con tali operazioni, il datore di lavoro in sostanza procede al riepilogo delle ritenute complessivamente operate sulle somme e valori corrisposti in ciascun periodo di paga, al ricalcolo delle detrazioni d'imposta ex art. 12 e 13 spettanti, alla determinazione dell'imposta complessivamente dovuta al fine di conguagliare eventuali differenze d'imposta (a debito o a credito). Essendo l'ammontare delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 correlato al livello di reddito complessivo conseguito dal contribuente nel corso dell'anno d'imposta, il sostituto ha l'opportunità di apportare le necessarie correzioni ai fini della corretta attribuzione al contribuente della misura delle detrazioni in questione. In occasione dell'effettuazione delle suddette operazioni, il sostituto d'imposta avrà cura altresì di provvedere al riconoscimento delle detrazioni:

- previste ai sensi dell'articolo 15, queste ultime tanto con riferimento agli oneri detraibili sostenuti dal contribuente per il tramite del sostituto d'imposta, quanto a quelli direttamente sostenuti dal contribuente ai quali il sostituto pur non obbligato abbia, su richiesta del contribuente, acconsentito al riconoscimento degli stessi;
- previste ai sensi dell'art. 16 per canoni di locazione, sempre su richiesta del contribuente e previa dichiarazione in cui sia indicate tutte le informazioni riguardo agli estremi di registrazione del contratto e i requisiti richiesti dal medesimo art. 16 del TUIR.

Su richiesta del contribuente, il sostituto d'imposta deve tener conto, in occasione dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno, di eventuali **altri redditi di lavoro dipendente o assimilati** al lavoro dipendente conseguiti dal collaboratore nel corso dell'anno d'imposta. Tale richiesta viene esplicitata al sostituto d'imposta consegnando allo stesso entro la data del 12 Gennaio dell'anno successivo le certificazioni modello CU rilasciate nel corso del precedente anno imposta dagli altri soggetti erogatori. La consegna della certificazione CU non si configura necessaria nell'ipotesi di una pluralità di rapporti intrattenuti nel corso dell'anno d'imposta dal collaboratore col medesimo sostituto atteso che sarà quest'ultimo a provvedere d'ufficio, in occasione dell'effettuazione delle predette operazioni di conguaglio di a considerare il coacervo dei redditi complessivamente erogati al collaboratore. Il risultato delle operazioni di conguaglio va attribuito al dipendente entro il 28 febbraio; come precisato nella citata C.M. 326/E del 23.12.97, tale termine si riferisce al momento in cui devono terminare gli effetti finanziari del risultato finale delle operazioni di conguaglio, i cui effetti reagiranno sulla somme e valori erogati nel mese in cui effettivamente il conguaglio viene operato.

DETRAZIONE CANONI <= IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12 e 13 TUIR,

In tale ipotesi al lavoratore vanno riconosciute tutte le eventuali detrazioni spettanti di cui agli artt. 12, 13, 15 16 del Tuir fino a concorrenza dell'imposta lorda senza riconoscimento dell'eventuale quota incapiente della detrazione per canoni. Nell'esempio, Imposta lorda del mese: **€ 1.500,00.**

Verifica condizione:

€ 1.500 (imposta lorda) - € 500 (detr. ord. figli) - € 350 (detr. Lav. dip.) = € 650.
480 (detr. canoni) < 650

Il datore di lavoro procede all'attribuzione di tutte le detrazioni spettanti fino all'azzeramento dell'imposta lorda di € 1.500.

€ 1.500 - € 500 - € 350 - € 400 - € 250 (detrazione canoni fino a capienza dell'imposta)
Imposta netta = € 0

Non spetta alcuna credito d'imposta per la parte eccedente di detrazione canoni (€ 230) che non ha trovato capienza nell'imposta lorda

Condizione che comporta l'eventuale attribuzione della quota di detrazione incapiente per canoni di locazione.

DETRAZIONE CANONI > IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12 e 13 TUIR

In tale ipotesi al lavoratore può essere riconosciuta l'eventuale quota incapiente della detrazione per canoni , dopo l'attribuzione delle detrazioni di cui agli artt. 12, 13 e 16.

Non possono essere riconosciute le detrazioni per oneri di cui all'art. 15.

Il riconoscimento della quota incapiente è ammessa nel limite del monte delle ritenute del mese in cui si esegue il conguaglio.

Nell'esempio, Imposta lorda del mese: **€ 1.000**

Verifica condizione:

€ 1.000 (imposta lorda) - € 500 (detr. ord. figli) - € 350 (detr. Lav. dip.) = € 150.
480 (detr. canoni) > 150

Il datore di lavoro procede all'attribuzione delle detrazioni di cui all'art. 12, 13 e 16 fino all'azzeramento dell'imposta lorda e alla determinazione del credito

€ 1.000 - € 500 - € 350 - € 480 (detrazione canoni) = - **€ 330**
Imposta netta = € 0
Incapienza = € 330

La quota di detrazione per canoni (€ 330) che non trovato capienza nell'imposta lorda del mese rappresenta un credito per il lavoratore che il sostituto d'imposta può attribuire, in tutto o in parte, entro il limite del monte delle ritenute disponibile del mese.

Esempio n. 4 - Conguaglio fiscale di fine anno con detassazione

Particolarità:

Detassazione al 5% su premio di produttività che fino a febbraio 2023 era stato assoggettato, per errore, a tassazione ordinaria (1001).

Durante l'anno il lavoratore ha percepito un premio di produttività pari a euro 1.200,00 erogato in quote mensili, pari a 100 euro per mese. Queste erogazioni mensili fino al mese di febbraio 2023 erano state, per errore, assoggettate a tassazione ordinaria.

Il datore di lavoro, nel mese di marzo, inizia ad applicare correttamente la detassazione, e inoltre recupera in sede di conguaglio quanto non riconosciuto dell'agevolazione nei mesi di gennaio e febbraio 2023.

L'agevolazione è applicabile nell'anno 2023 in quanto si è ipotizzato che il dipendente abbia rilasciato una dichiarazione al datore di lavoro in cui si evince che nell'anno 2022 il suo reddito è stato inferiore a 80.000 euro (nell'esempio il dipendente è assunto il 1° gennaio 2022).

Il reddito imponibile fiscale a tassazione ordinaria relativo al mese di dicembre è pari a € 5.840,20

Il valore è dato dalla retribuzione ordinaria del mese pari a 3.200,00, dalla tredicesima di pari importo, meno i contributi di € 597,35 meno i contributi di € 27,06 più restituzione, a conguaglio previdenziale, quota contributi di € 49,42.

Il reddito imponibile annuo a tassazione sostitutiva 5% è pari a € 1.089,72

€ 1200 premio di produttività erogato nei 12 mesi al netto dei contributi per euro 110,72]. Di questo, però, euro 181,62 non sono già stati assoggettati a tassazione sostitutiva, in quanto corrisposti a gennaio e febbraio 2023. Ora in sede di conguaglio il datore di lavoro recupera la detassazione applicandola ai 181,62, ed escludendo questa somma da quanto tassato ordinariamente.

Il reddito imponibile fiscale annuo complessivo su cui effettuare le operazioni di conguaglio, al netto di € 181,62 tassati separatamente è pari a € 40.907,31.

Le ritenute già operate nell'anno fino a prima dell'elaborazione del cedolino di conguaglio risultano pari a € 7.156,81.

DETASSAZIONE - Conguaglio compensi da assoggettare a Imposta sostitutiva 5%

DIC	Imponibile imposta sostitutiva	Imposta sostitutiva 5%
	Premio erogato euro 90,81 (100 – 9,19 di contributi)	€ 4.54
	A conguaglio: calcolo dell'imposta sostitutiva su euro 181,62 (200,00 – 18,38)	€ 9.081

Addizionale Irpef regione Lazio

Imponibile per addizionale regionale: € 40.907,31

Addizionale dovuta: € 1.198,58 da versare in 11 rate mensili di euro **108,96**

Addizionale Irpef comunale anno 2023 (Comune di Roma 0,9%)

Imponibile per addizionale comunale: € 40.907,31

Saldo: 368,17 da versare in 11 rate mensili di euro **33,47**

Le addizionali all'IRPEF

I contribuenti soggetti all'IRPEF sono tenuti anche al pagamento delle addizionali regionali e comunali all'Irpef istituite rispettivamente dall'art. 50 del D.L.vo 446/1997 e dal D.L.vo 360/1998, al fine di favorire una maggiore autonomia finanziaria degli Enti locali.

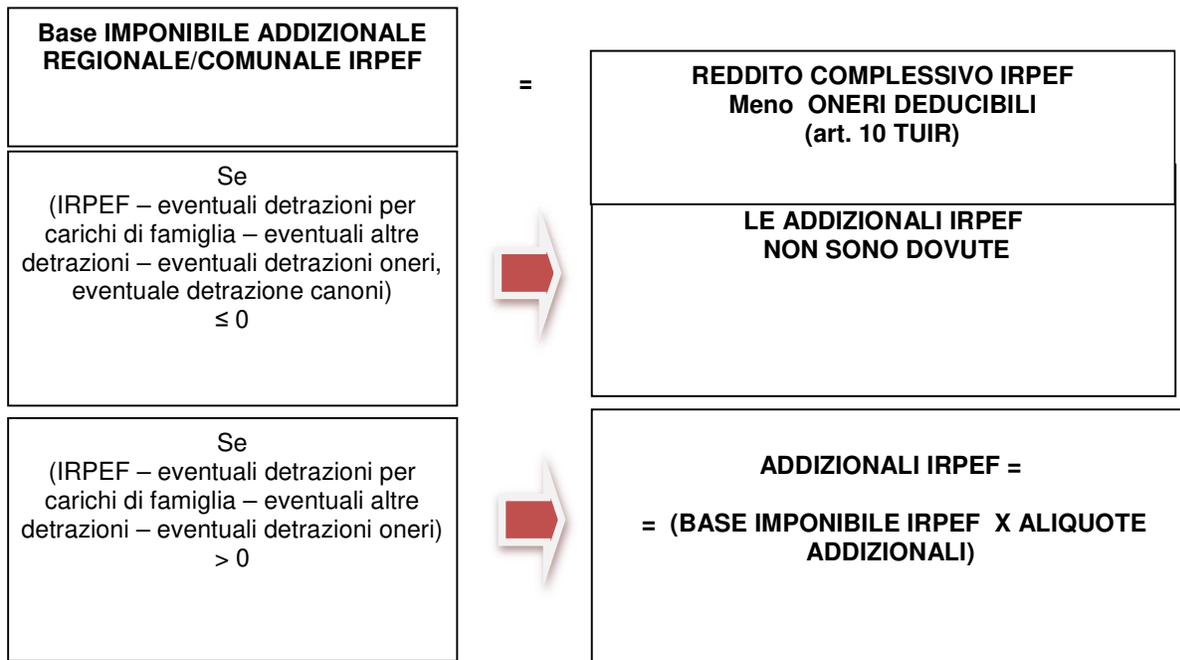
La disciplina generale delle predette addizionali è stata del tutto simile fino all'anno d'imposta 2006.

A far data dal 1° gennaio 2007 la disciplina prevista per l'addizionale comunale si è in parte differenziata da quella dell'addizionale regionale, per effetto di alcune importanti novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 (*vedi più avanti, in questa dispensa*).

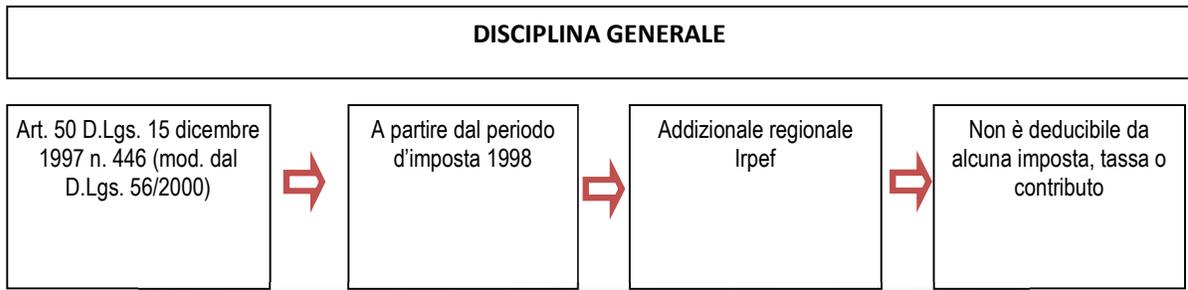
Per quanto riguarda invece, la dichiarazione, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano su entrambe le addizionali le medesime disposizioni previste per l'Irpef.

Va detto, inoltre, che con la soppressione della No tax area, la base imponibile per il calcolo delle addizionali regionali e comunali all'Irpef, torna a coincidere con la base imponibile Irpef .

Resta applicabile la previsione secondo cui le addizionali sono dovute se per lo stesso anno risulta dovuta l'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute. Pertanto, qualora per lo stesso anno non risulti dovuta l'IRPEF, non saranno dovute neanche le relative addizionali comunali e regionali.



L'addizionale regionale IRPEF



SOGGETTI ALL'ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF

TUTTI I CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE RESIDENTI E NON RESIDENTI NEL TERRITORIO DELLO STATO

PER I QUALI NELL'ANNO DI RIFERIMENTO RISULTA DOVUTA L'IRPEF DOPO AVER SCOMPUTATO TUTTE LE DETRAZIONI D'IMPOSTA ED I CREDITI D'IMPOSTA DI CUI ALL'ART. 165 (REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO) TUIR

NON SOGGETTI ALL'ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF

Contribuenti soggetti all'Ires
Contribuenti che possiedono soltanto redditi esenti dall'Irpef
Contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti ad imposta sostitutiva dell'Irpef
Contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti a tassazione separata
Contribuenti che possiedono un reddito complessivo tale per cui dopo aver scomputato: <ul style="list-style-type: none"> – le detrazioni di cui all'art. 12 TUIR (oneri per carichi di famiglia) – le detrazioni di cui all'art. 13 TUIR ("altre detrazioni") – le detrazioni di cui all'art. 15 TUIR (oneri che danno diritto alla detrazione) – le detrazioni di cui all' art. 16 TUIR (canoni di locazione) – i crediti d'imposta ex art. 165 Tuir (per redditi prodotti all'estero)
NON RISULTA DOVUTA IRPEF

La legge n. 311/2004 (Finanziaria per l'anno 2005) prevede all'art. 1 c. 175, che al fine di risanare eventuali disavanzi di gestione nel settore sanitario delle Regioni, nelle regioni interessate al disavanzo l'addizionale regionale all'Irpef si applica nella misura massima prevista dalla normativa nazionale.

L'ADDITIONALE REGIONALE IRPEF E I REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

I sostituti d'imposta



determinano l'addizionale regionale Irpef

All'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio:

- di fine anno
- in corso d'anno



Va applicata l'aliquota **dello 1,23%**

Ogni regione con provvedimento da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro e non oltre il 31 dicembre dell'anno precedente può maggiorarla fino all'3,33%

Per individuare l'aliquota da applicare e la regione a favore della quale effettuare il versamento si fa riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa

N.B.: Le cause di variazione di domicilio fiscale hanno effetto a partire dal 60° giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

Su tutti i redditi di lavoro dipendente e assimilati sui quali il sostituto effettua le operazioni di conguaglio; sono quindi inclusi eventuali redditi corrisposti da altri soggetti che il sostituto abbia chiesto di conguagliare

La base imponibile coincide con la base imponibile IRPEF

Non vanno assoggettati ad addizionale i redditi soggetti a tassazione separata

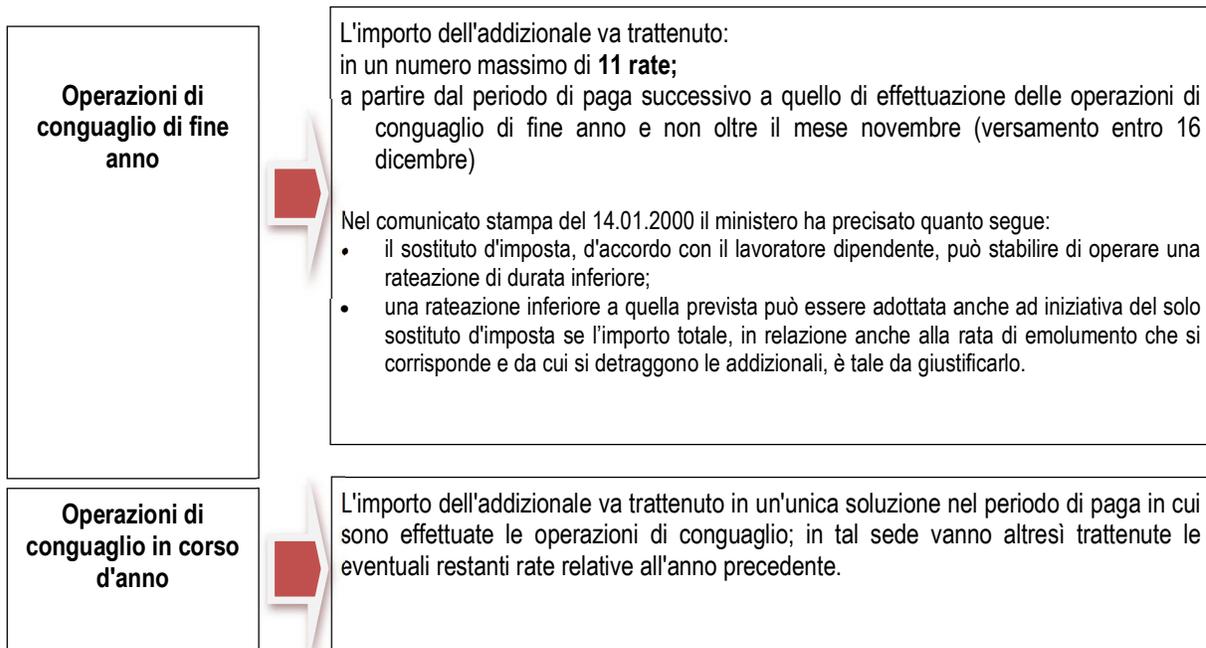
L'addizionale è dovuta solo se per lo stesso anno risulta dovuta IRPEF

Modalità di effettuazione delle trattenute di addizionale regionale



In occasione dunque del conguaglio fiscale di fine anno, il sostituto d'imposta dovrà effettuare i seguenti conteggi e verifiche:

- verificare la residenza posseduta dal lavoratore alla data del **1° gennaio 2023**, individuare la regione competente e quindi l'aliquota di riferimento da applicare per il calcolo dell'addizionale regionale, considerando che le variazioni di residenza producono un effetto fiscale decorsi 60 giorni dalla modifica;
- determinare la misura dell'**addizionale regionale Irpef 2023 dovuta** applicando l'aliquota o le aliquote per scaglioni di reddito deliberate dalla regione competente, sul reddito imponibile scaturente dal conguaglio fiscale **2023**;
- trattenere l'addizionale regionale in 11 rate mensili da gennaio a novembre **2024** (10 o 9, se il conguaglio è stato effettuato rispettivamente nei mesi di gennaio o febbraio **2024**)



Operazioni di conguaglio di fine anno

L'importo dell'addizionale va trattenuto:
in un numero massimo di **11 rate**;
a partire dal periodo di paga successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno e non oltre il mese novembre (versamento entro 16 dicembre)

Nel comunicato stampa del 14.01.2000 il ministero ha precisato quanto segue:

- il sostituto d'imposta, d'accordo con il lavoratore dipendente, può stabilire di operare una rateazione di durata inferiore;
- una rateazione inferiore a quella prevista può essere adottata anche ad iniziativa del solo sostituto d'imposta se l'importo totale, in relazione anche alla rata di emolumento che si corrisponde e da cui si detraggono le addizionali, è tale da giustificarlo.

Operazioni di conguaglio in corso d'anno

L'importo dell'addizionale va trattenuto in un'unica soluzione nel periodo di paga in cui sono effettuate le operazioni di conguaglio; in tal sede vanno altresì trattenute le eventuali restanti rate relative all'anno precedente.

Addizionali regionali all'Irpef per il 2023

A partire dal periodo di imposta 2011, con la modifica introdotta con il D.L. 201/2011, l'aliquota base dell'addizionale regionale è passata dallo 0,90% al 1,23%, tale modifica interessa anche l'anno 2023. Si ricordi che dal 1° gennaio 2015, ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 68/2011, "le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all' IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale".

Pubblichiamo di seguito le aliquote attualmente presenti sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze.

REGIONE O PROVINCI A AUTONOM A	SCAGLIONI DI REDDITO	ALIQUOTA	DISPOSIZIONI PARTICOLARI
---	----------------------	----------	--------------------------

ABRUZZO	Fino a 15.000 euro	1,73%	Aliquota unica
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000		

BASILICA TA	Fino a 15.000 euro	1,23%	Aliquota unica
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		

	Oltre 50.000		
--	--------------	--	--

BOLZANO	Fino a 15.000 euro	1,23%	A tutti i contribuenti spetta una detrazione d'imposta di 430,50 euro. Per i redditi imponibili di importo superiore a 50.000,00 euro spetta un'ulteriore detrazione determinata dall'importo di 125,00 euro moltiplicato per il rapporto tra il reddito imponibile diminuito di 50.000,00 euro e l'importo di 25.000,00 euro. L'importo massimo detraibile ammonta a 125,00 euro. Ai contribuenti con un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale Irpef non superiore a 70.000 euro e con figli a carico, spetta una detrazione d'imposta di 252,00 euro per ogni figlio in proporzione alla percentuale e ai mesi di carico.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000	1,73%	

CALABRI A	Fino a 15.000 euro	1.73%	Aliquota unica
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000		

CAMPANI A	Fino a 15.000 euro	1.73%	Ai soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non superiore ad euro 28.000,00 lordi e con almeno due figli fiscalmente a carico, spetta una detrazione dell'importo dovuto a titolo di addizionale regionale IRPEF pari ad euro 30,00 per ciascun figlio fiscalmente a carico, in proporzione alla percentuale ed ai mesi a carico (art.1, comma 2, L.R. 30 marzo 2022, n.7). Ai soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	2.96%	

	Oltre 28.000 e fino a 50.000	3.20%	superiore ad euro 28.000,00 lordi e con figli con diversa abilita' ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104 (legge quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale ed i diritti delle persone handicappate), spetta una detrazione dell'importo dovuto a titolo di addizionale regionale IRPEF pari ad euro 40,00 per ciascun figlio portatore di handicap fiscalmente a carico, in proporzione alla percentuale ed ai mesi a carico. (art.1, comma 3, L.R. 30 marzo 2022, n.7).
	Oltre 50.000	3.33%	

EMILIA ROMAGNA	Fino a 15.000 euro	1,33%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,93%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	2,03%	
	Oltre 50.000	2,27%	

FRIULI VENEZIA GIULIA	Fino a 15.000 euro	0,70%	Reddito imponibile fino a euro 15.000 aliquota 0,70%; reddito imponibile superiore a euro 15.000 aliquota 1,23% sull'intero importo.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,23%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000		

	Fino a 15.000 euro	1,73%	
--	--------------------	--------------	--

LAZIO	Oltre 15.000 e fino a 28.000	3,33%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	3.33%	
	Oltre 50.000	3.33%	

LIGURIA	Fino a 15.000 euro	1,23%	Per l'anno d'imposta 2023, l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF, è ridotta a 1,79 per cento per i redditi oltre 15.000,00 euro e sino a 28.000,00 euro Per l'anno d'imposta 2023, ai soggetti aventi reddito imponibile non superiore a 28.000,00 euro e con almeno due figli fiscalmente a carico spetta una detrazione pari a 40,00 euro per ciascun figlio. La detrazione e' aumentata a 45,00 euro per ogni figlio portatore di handicap anche in presenza di un solo figlio a carico.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,79%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	2,31%	
	Oltre 50.000	2,33%	

LOMBARDIA	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,58%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	1,72%	
	Oltre 50.000	1,73%	

MARCHE	Fino a 15.000 euro	1,23%	Si applica l'aliquota dell'1,23% per i contribuenti con un reddito imponibile, ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF, fino a 50.000,00 euro con uno o più figli portatori di handicap di cui all'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi o affidati, comunque a carico ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (sono considerati a carico i figli con un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili, per i figli di età non superiore a ventiquattro anni tale limite di reddito complessivo è elevato a 4.000 euro). Qualora i figli siano a carico di più soggetti, l'aliquota dell'1,23% si applica solo nel caso in cui la somma dei redditi imponibili ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF di tali soggetti non sia superiore a 50.000,00 euro.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,53%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	1,70%	
	Oltre 50.000	1,73%	

MOLISE	Fino a 15.000 euro	2,03%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	2,23%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	2,43%	
	Oltre 50.000	2,63%	

PIEMONTE	Fino a 15.000 euro	1,62%	Anche per il periodo di imposta 2023, sono confermate le seguenti detrazioni come misure di sostegno economico sociale: a) euro 100,00 per i contribuenti con più di tre figli a carico, per ciascun figlio a partire dal primo, compreso i figli naturali, riconosciuti, i figli adottivi o affidati. b) euro 250,00 per i contribuenti con figli a carico, portatori di handicap ai sensi dell' articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104 (Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate), per ciascun figlio, compreso i figli naturali, riconosciuti, i figli adottivi o affidati. Ai fini della spettanza e della ripartizione delle detrazioni si applicano le disposizioni di cui all' art. 12 del TUIR.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	2,13%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	2,75%	
	Oltre 50.000	3,33%	

PUGLIA	Fino a 15.000 euro	1,33%	<p>Detrazioni all'addizionale regionale all'IRPEF per carichi di famiglia. Ai sensi dell'art. 3 della L.R. n. 40 del 29 dicembre 2015, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, ai contribuenti con più di tre figli a carico spetta una detrazione sull'addizionale regionale all'IRPEF di 20 euro per ciascun figlio, in proporzione alla percentuale e ai mesi di carico, a partire dal primo compresi i figli naturali riconosciuti, adottivi o affidati. La detrazione sopra descritta è aumentata di 375 euro per ogni figlio con diversa abilità ai sensi dell'art. 3 della legge 104/1992. Ai fini della spettanza e della ripartizione delle detrazioni si applicano le disposizioni previste dall'art. 12, comma 1, lettera c) e comma 2 del d.p.r. 917/1986. Qualora il livello di reddito e la relativa imposta, calcolata su base familiare, non consente la fruizione delle detrazioni, il soggetto IRPEF usufruisce di misure di sostegno economico diretto equivalenti alle detrazioni spettanti come disciplinate da apposito provvedimento della Giunta regionale.</p>
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,43%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	1,63%	
	Oltre 50.000	1,85%	

SARDEGNA	Fino a 15.000 euro	1,23%	<p>Anche per l'anno d'imposta 2023 ai soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF non superiore a euro 50.000 e con figli minorenni fiscalmente a carico con un reddito complessivo uguale o inferiore a 4.000 euro, al lordo degli oneri deducibili, spetta una detrazione di euro 200 per ogni figlio minorenni, in proporzione alla percentuale e ai mesi a carico. Se l'imposta dovuta è minore della detrazione non sorge alcun credito d'imposta. La detrazione è aumentata di euro 100 per ogni figlio con diversa abilità ai sensi della legge n. 104 del 1992.</p>
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000		

SICILIA	Fino a 15.000 euro	1,23%	<p>Aliquota unica</p>
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		

	Oltre 50.000		
--	--------------	--	--

TOSCANA	Fino a 15.000 euro	1,42%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,43%	
	Oltre 28.000 e fino a 50.000	1,68%	
	Oltre 50.000	1,73%	

TRENTO	Fino a 15.000 euro	1,23%	Ai contribuenti con un reddito imponibile non superiore a euro 25.000,00 spetta una deduzione di euro 25.000,00. Tale deduzione non spetta ai soggetti con reddito imponibile superiore a euro 25.000,00.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000	1,73%	

UMBRIA	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,62%	

	Oltre 28.000 e fino a 50.000	1,67%	
	Oltre 50.000	1,83%	

VALLE D'AOSTA	Fino a 15.000 euro	1.23%	Per il periodo di imposta 2023, i soggetti con reddito complessivo, determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), fino a 15.000 euro, sono esentati dal pagamento dell'addizionale regionale all'IRPEF. Ai soggetti con reddito complessivo oltre 15.000 euro si applica l'aliquota ordinaria sull'intero imponibile.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000	1,23%	

VENETO	Fino a 15.000 euro	1,23%	Aliquota agevolata pari allo 0,9% per i soggetti disabili con un reddito imponibile non superiore ad euro 50.000 e per i contribuenti con un familiare disabile fiscalmente a carico e con un reddito imponibile non superiore ad euro 50.000. Se la persona con disabilità è fiscalmente a carico di più soggetti, l'aliquota dello 0,9% si applica a condizione che la somma dei redditi delle persone di cui è a carico non sia superiore ad euro 50.000. La soglia massima di euro 50.000 si applica a decorrere dall'anno d'imposta 2023 (sostituisce la precedente soglia di euro 45.000 in vigore sino all'anno d'imposta 2022).
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 50.000		
	Oltre 50.000		

Come si può vedere dalla tabella sopra riportata, diverse regioni, per l'anno di imposta 2023, hanno introdotto delle agevolazioni sull'addizionale regionale legate ai carichi di famiglia. Tali agevolazioni, legate principalmente alla scomparsa delle detrazioni per figli e all'introduzione della Assegno Unico Universale, sono modulate in maniera differente da regione a regione. Alcune regioni prevedono importi fissi per ciascun figlio a carico, altre importi crescenti proporzionalmente al numero dei figli o in presenza di figli in possesso dello status di disabilità.

Pur trattandosi di misure a carattere regionale, l'assunto di fondo rimane sempre il medesimo ovvero che, per poter beneficiare dell'agevolazione sull'addizionale regionale, il figlio deve essere considerato fiscalmente a carico del lavoratore ai sensi dell'art. 12 del TUIR.

Le addizionali comunali IRPEF

Il decreto semplificazioni (Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175) è intervenuto sull'art. 50 del d. lgs. n. 446 del 1997 e sull'art. 1 del decreto legislativo n. 360 del 1998, con la finalità di armonizzare le disposizioni in materia di addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nello specifico è stata eliminata la disposizione che consentiva la possibilità di variare l'aliquota per l'acconto mediante delibere pubblicate entro il 20 dicembre precedente l'anno di riferimento.

L'acconto dell'addizionale comunale sarà quindi sempre calcolato con la stessa aliquota deliberata dal comune per l'anno precedente e validamente pubblicata nel Portale del federalismo fiscale.

La determinazione dell'acconto **2024** dovrà essere effettuata utilizzando la stessa aliquota prevista per il saldo **2023**.

Le nuove disposizioni riguardano:

Domicilio fiscale

La ridefinizione del domicilio fiscale utile all'individuazione del comune destinatario dell'addizionale. L'addizionale è dovuta al comune in cui il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell'anno di riferimento dell'addizionale stessa. Di conseguenza, non si fa più riferimento al domicilio fiscale posseduto dal lavoratore alla data del 31 dicembre o alla data di cessazione per i lavoratori cessati ma all'unica data del 1° gennaio di ciascun anno sia per i lavoratori in forza che per i lavoratori cessati.

Variazione delle aliquote

I Comuni hanno la possibilità di variare l'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale all'Irpef, entro il limite massimo dello 0,8% senza più il tetto dell'incremento massimo annuo dello 0,30%. L'efficacia della delibera istitutiva o di variazione dell'aliquota decorre dalla data di pubblicazione nel sito individuato con decreto del capo del dipartimento per le politiche fiscali del ministero dell'Economia e delle Finanze 31.05.2002 www.finanze.gov.it. Con note del Dipartimento per le politiche fiscali n. 938 del 12 marzo 2007 e n. 8591 del 20 aprile 2007 è stato anche precisato che qualora un Comune abbia provveduto in passato ad istituire l'addizionale comunale e non intenda modificare la misura dell'aliquota o introdurre una soglia di esenzione non deve procedere a una nuova deliberazione.

Sistema di acconto e saldo

È previsto un meccanismo di acconto e saldo, anche per l'operato del sostituto d'imposta. Si stabilisce, per tutti i contribuenti, che l'addizionale comunale deve essere versata in acconto nella misura del 30% dell'importo dovuto sulla base del reddito imponibile dell'anno precedente.

Tale acconto è dovuto in un'unica rata dai contribuenti che liquidano l'addizionale in sede di dichiarazione dei redditi, entro il termine del versamento del saldo dell'Irpef.

Aliquota da applicare ed eventuale soglia di esenzione



Con il decreto legge n. 201/2011, decreto salva Italia, è stato stabilito che ai fini della determinazione dell'acconto, l'aliquota e l'eventuale soglia di esenzione prevista in presenza di specifici requisiti reddituali sono assunte nella misura vigente nell'anno precedente. Con circolare n. 23/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha avuto occasione di chiarire che se il reddito erogato dal sostituto nell'anno precedente risulta inferiore alla soglia deliberata dal comune lo stesso sostituto applicherà automaticamente l'esenzione, anche in assenza di specifica richiesta da parte del lavoratore. Se, poi, in sede di conguaglio di fine anno (o per cessazione del rapporto) il reddito risulta superiore alla fascia di esenzione la ritenuta sarà operata dal sostituto d'imposta senza applicazione di sanzioni o di interessi.

Modalità di prelievo per i sostituti

Per quanto riguarda la disciplina del prelievo dell'addizionale comunale all'Irpef dovuta sui redditi di lavoro dipendente e su quelle a questi assimilati i sostituti sono tenuti:

- a determinare l’acconto nella misura del 30% dell’addizionale dovuta per l’anno cui la stessa si riferisce sul reddito imponibile dell’anno precedente applicando l’aliquota deliberata per l’anno precedente ²⁴;
- a trattenere il relativo importo in un numero massimo di 9 rate a partire dal mese di marzo;
- al versamento dell’addizionale in acconto al Comune nel quale il dipendente o il percettore dei redditi assimilati ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell’anno cui si riferisce l’addizionale;
- a determinare, all’atto delle operazioni di conguaglio (di fine anno e di fine rapporto), il saldo dell’addizionale dovuta per l’anno di riferimento applicando alla base imponibile dell’anno cui si riferiscono le operazioni di conguaglio l’aliquota vigente per lo stesso anno e scomputando quanto già prelevato da marzo a novembre;
- a trattenere il differenziale pari al saldo a partire dal mese successivo a quello del conguaglio di fine anno in un numero di rate pari a 11, 10 o 9 a seconda che il conguaglio sia stato eseguito nel mese di dicembre, gennaio, febbraio;
- al versamento dell’addizionale a saldo al Comune nel quale il dipendente o il percettore dei redditi assimilati ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell’anno cui si riferisce l’addizionale;
- in caso di cessazione del rapporto di lavoro a prelevare in un’unica soluzione l’addizionale residua dovuta (le residue rate a titolo di addizionale a saldo relative all’anno precedente e l’addizionale dovuta per l’anno in corso al netto di quanto già trattenuto a titolo d’acconto). L’importo da trattenere e quello trattenuto sono indicati nella certificazione mod. CU.

Verifiche e conteggi in sede di conguaglio fiscale di fine anno

In occasione del conguaglio fiscale di fine anno **2023**, il sostituto d’imposta sarà, pertanto, chiamato ad effettuare i seguenti conteggi e verifiche:

- verificare la residenza posseduta dal lavoratore alla data del 1° gennaio **2023**, individuare il comune competente e quindi l’aliquota di riferimento da applicare per il calcolo dell’addizionale comunale, considerando che le variazioni di residenza producono un effetto fiscale decorsi 60 giorni dalla modifica;
- determinare l’addizionale comunale IRPEF **2023** dovuta, applicando l’aliquota sul reddito imponibile scaturente dal conguaglio fiscale **2023**
- scomputare dall’addizionale comunale dovuta per l’anno **2023**, l’acconto (30%) già prelevato nel corso del medesimo anno.

Adempimenti 2024

- trattenere il saldo di addizionale **2023** (addizionale dovuta sul reddito **2023**, al netto di quanto già trattenuto nel **2023** a titolo di acconto) in 11 rate mensili da gennaio a novembre **2022** (in 10 o 9 rate, se il conguaglio è stato effettuato rispettivamente nei mesi di gennaio o febbraio **2024**), oppure in unica soluzione alla cessazione del rapporto;
- trattenere in 9 rate mensili, da marzo a novembre **2024**, l’acconto di addizionale **2024** (30% dell’addizionale dovuta, determinata sul reddito **2023**, con l’aliquota vigente per l’anno **2023**).

²⁴ Modifica introdotta dall’art. 8 del Decreto Legislativo n. 175/2014 il quale prevede che: “*all’articolo 1, comma 4, ultimo periodo, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, le parole: «salvo che la pubblicazione della delibera sia effettuata entro il 20 dicembre precedente l’anno di riferimento» sono soppresse*”.

LA DISCIPLINA DELL'ADDIZIONALE COMUNALE

**SOGGETTI ALL'ADDIZIONALE COMUNALE
IRPEF**

tutti i contribuenti persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello stato per i quali nell'anno di riferimento **risulta dovuta l'IRPEF** dopo aver scomputato tutte le detrazioni d'imposta ed i crediti d'imposta ex art. 165 (redditi prodotti all'estero) TUIR

BASE IMPONIBILE

ALIQUOTA

**REDDITO COMPLESSIVO
DETERMINATO AI FINI IRPEF
(MENO)
ONERI DEDUCIBILI IRPEF**



**ALIQUOTE BASE di
compartecipazione FISSATA DALLO
STATO
+
ALIQUOTA COMUNALE
(SE DELIBERATA)**



**DAL 2007, L'ALIQUOTA VA DETERMINATA CON RIFERIMENTO AL COMUNE IN CUI IL
CONTRIBUENTE HA IL DOMICILIO FISCALE ALLA DATA DEL 1° GENNAIO DELL'ANNO DI
RIFERIMENTO**

LA DISCIPLINA DELL'ADDIZIONALE COMUNALE

<p>Data di residenza</p>		<p>La data del domicilio fiscale del lavoratore, utile ad individuare il comune di competente a ricevere l'imposta è quella al 1° gennaio (in precedenza, 31 dicembre) dell'anno cui si riferisce l'imposta.</p>
<p>L' aliquota</p>		<p>I comuni hanno la possibilità di aumentare la misura dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale.</p>
<p>La soglia di esenzione</p>		<p>I Comuni possono stabilire una soglia di esenzione dal pagamento dell'addizionale comunale sulla base di specifici requisiti comunali. Il sostituto d'imposta è obbligato, anche in sede di acconto, a tener conto delle esenzioni deliberate dai comuni.</p>
<p>L'acconto in generale</p>		<p>Nella misura del 30%. Va calcolato sul reddito complessivo dell'anno precedente, determinato ai fini Irpef, al netto degli oneri deducibili di cui all'art. 10 TUIR, applicando l'aliquota relativa all'anno precedente.</p>
<p>L'acconto sui redditi di lavoro dipendente e assimilati</p>		<p>L'acconto è determinato dai sostituti d'imposta e il relativo importo è trattenuto in un numero massimo di 9 rate mensili effettuate a partire dal mese di marzo. Il saldo va determinato all'atto delle operazioni di conguaglio e il relativo importo è trattenuto in un numero massimo di 11 rate mensili a partire dal periodo di paga successivo alle operazioni di conguaglio (non oltre il periodo di paga - novembre - per il quale le ritenute sono versate nel mese di dicembre).</p>

Aliquote addizionale comunale, pubblicate sul sito www.finanze.it

In base alle modifiche introdotte dalla L. 383/2001 le aliquote deliberate da ciascun comune devono essere rese disponibili ai contribuenti attraverso un sito informatico



Le delibere comunali relative alla variazione di aliquota devono essere pubblicate in un sito informatico denominato www.finanze.it a cura dell'Ufficio federalismo fiscale del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze.

La decorrenza dell'efficacia della delibera di determinazione dell'aliquota, ai fini dell'applicazione del tributo, coincide con la data di pubblicazione sul sito informatico istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In base a quanto stabilito con D.L. 201/2011 per la determinazione dell'ACCONTO dell'addizionale comunale i sostituti dovranno assumere l'aliquota nella misura vigente nell'anno precedente.

Per verificare le aliquote applicabili nei Comuni interessati per **l'anno 2023**, occorre consultare l'Elenco generale presente nel sito www.finanze.it alla voce fiscalità locale.

Delibere comunali modificative dell'aliquota addizionale comunale Irpef

L'articolo 151 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n.267 prevede che gli enti locali deliberino entro il 31 dicembre il **bilancio di previsione**, termine tra l'altro mai rispettato e sistematicamente prorogato dal legislatore con norme ad hoc, per l'anno successivo. Sebbene tale termine sia fissato al 31 dicembre dell'anno precedente a quello al quale si riferisce il bilancio di previsione, la stessa norma prevede che esso possa essere differito con decreto del Ministero dell'interno d'intesa, con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato - città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.

Occorre anche considerare l'importante norma introdotta dal legislatore con la Finanziaria 2007 (legge 27 dicembre 2006, n.296) dove all'articolo 1, comma 169, è previsto che **gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione**.

Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.

E' infatti utile ricordare che il bilancio di previsione è la sede per stabilire la quantità di risorse finanziarie che debbono essere impiegate per ottenere il livello quantitativo e qualitativo di servizi pubblici che l'ente intende assicurare alla collettività.

Come accennato in precedenza, con una serie di provvedimenti, il termine per la deliberazione del bilancio di previsione da parte degli enti locali è stato di anno in anno prorogato ad una data successiva rispetto a quella prevista dall'art. 151 del Tuel. Il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno **2023** da parte degli enti locali è stato differito al 15 luglio 2023, secondo quanto riportato nel **Decreto del Ministero dell'Interno 28 luglio 2023 (Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 177 del 31 luglio 2023)**.

Anche per il 2023, quindi, per effetto della proroga, i Comuni e le Province hanno avuto più tempo sia per approvare i bilanci, sia per deliberare aliquote e tariffe e modificare i regolamenti comunali in materia.

Il Dipartimento della Programmazione Finanziaria richiamando un parere della Corte dei Conti (n. 14/2006 del 12 luglio 2006, depositato il 21 luglio 2006-Sezione regionale di controllo per la Lombardia) ha precisato che le deliberazioni con le quali vengono approvate le aliquote e le tariffe dei tributi locali, l'aliquota dell'addizionale comunale all'Irpef, le tariffe dei servizi pubblici locali, nonché i regolamenti riguardanti le entrate tributarie, devono necessariamente precedere l'adozione del bilancio di previsione dell'ente. Pertanto le delibere di determinazione delle aliquote dei tributi locali e dei costi dei servizi pubblici locali si applicano a partire dal 1° gennaio dell'anno di riferimento, "sempreché siano approvate prima del Bilancio di previsione dell'Ente."

Le addizionali IRPEF dei collaboratori co.co.

Le modalità di prelievo delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF si rendono applicabili anche agli emolumenti corrisposti per le collaborazioni coordinate e continuative.

Particolari modalità, tuttavia, dovranno osservarsi qualora il rapporto di collaborazione coordinata e continuativa preveda la erogazione dei compensi in unica soluzione, ovvero avvenga in maniera irregolare senza, dunque, periodicità prestabilite.

Compenso erogato in unica soluzione

Relativamente al primo dei due casi ipotizzati, il sostituto d'imposta provvederà, in occasione delle operazioni di conguaglio di fine anno a determinare l'ammontare delle addizionali regionali e comunali salvo poi operare l'effettiva ritenuta in occasione della erogazione del compenso nel corso dell'anno successivo. Va da sé che se l'erogazione del compenso dovesse coincidere con la cessazione del rapporto, il sostituto provvederà al calcolo e alla contestuale ritenuta dell'addizionale relativa al corrente periodo d'imposta oltre, come già ribadito, al prelievo connesso all'addizionale di competenza del precedente anno d'imposta.

Compensi erogati a scadenze non preordinate

In ipotesi, invece, di corresponsione dei compensi in difetto di scadenze regolari, il sostituto determinerà sempre in occasioni delle operazioni connesse al conguaglio di fine anno l'ammontare delle addizionali in questione con l'accortezza di provvedere alla relativa trattenuta in occasione della corresponsione del primo compenso intervenuto nel corso dell'anno successivo. Va da sé che qualora l'erogazione del primo compenso coincida con la cessazione del rapporto di lavoro, al prelievo connesso all'addizionale di competenza dell'anno d'imposta precedente, si aggiungerà quello relativo all'anno d'imposta corrente.

Qualora, invece, la cessazione del rapporto di lavoro dovesse coincidere con una delle erogazioni successive alla prima, il sostituto d'imposta si limiterà alla determinazione e al prelievo delle addizionali all'Irpef di competenza dell'anno corrente atteso che quelle relative al periodo d'imposta precedente sono state già operate in occasione della corresponsione del primo compenso.

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE TRATTENUTE DI ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF

DETERMINAZIONE in ACCONTO

SOSTITUTI D'IMPOSTA
(sui redditi di lavoro dipendente e assimilati)

Nella misura del **30%** applicando l' aliquota al reddito imponibile dell'anno precedente



Si applica l'aliquota vigente per l'anno precedente (2023)

- **Applicano**, sul reddito imponibile dell'anno precedente, al netto degli oneri deducibili, applicano l'aliquota vigente per il 2023.
- **Calcolano il 30%**
- **Trattengono l'acconto** in un numero massimo di 9 rate mensili da marzo a novembre **2024**

SOSTITUTI D'IMPOSTA
(sui redditi di lavoro dipendente e assimilati)



AI LAVORATORI ASSUNTI NELL'ANNO cui si riferisce l'acconto

- **non trattengono alcun Acconto**

AI LAVORATORI CESSATI NELL'ANNO cui si riferisce l'acconto

- **trattengono l'addizionale dovuta** sui redditi erogati nell'anno scomputando quanto già trattenuto a titolo di acconto

MOD. CU

- Se l'ammontare dovuto a titolo di addizionale comunale è < all'acconto certificato nel mod. CU, **provvedono al conguaglio** e nelle annotazioni indicano l'ammontare dell'imposta effettivamente dovuta al netto di quella eventualmente rimborsata o non trattenuta

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE TRATTENUTE DI ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF

DETERMINAZIONE a SALDO

SOSTITUTI D'IMPOSTA
(sui redditi di lavoro dipendente e assimilati)



Determinano il saldo dell'addizionale comunale IRPEF



all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno **2023** (o alla data di cessazione), applicando al reddito imponibile dell'anno **2023** le aliquote valide per lo stesso periodo, scomputando quanto già trattenuto in acconto)

CONGUAGLIO DI FINE ANNO



L'importo del saldo va trattenuto:
in un numero massimo di **11 rate** a partire dal periodo di paga successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno: generalmente da gennaio a novembre (**2024**)

Nel comunicato stampa del 14.01.2000 il ministero ha precisato quanto segue:

- il sostituto d'imposta, d'accordo con il lavoratore dipendente, può stabilire di operare una rateazione di durata inferiore;
- una rateazione inferiore a quella prevista può essere adottata anche ad iniziativa del solo sostituto d'imposta se l'importo totale, in relazione anche alla rata di emolumento che si corrisponde e da cui si detraggono le addizionali, è tale da giustificarlo.

CONGUAGLIO FINE RAPPORTO

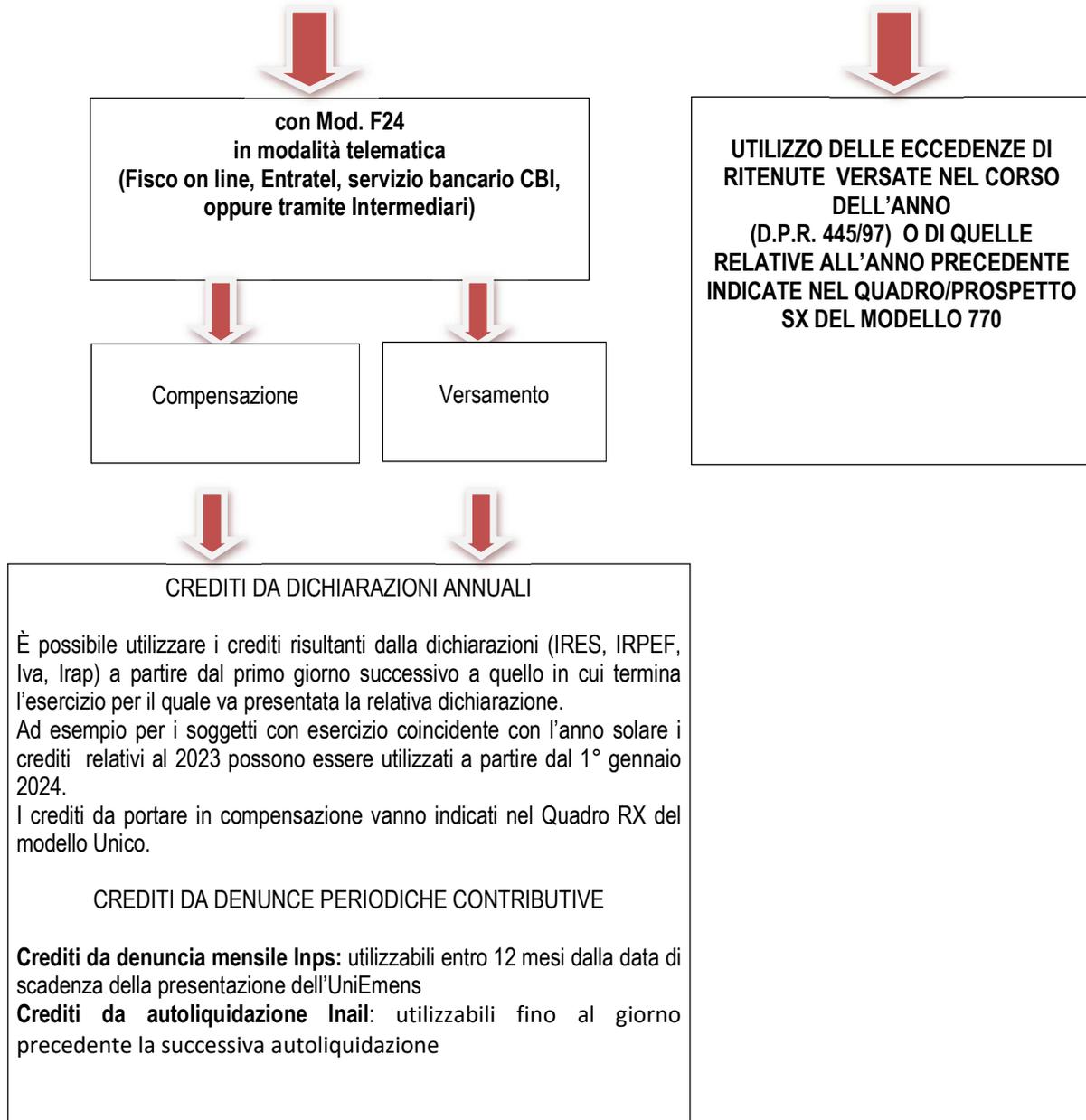


L'importo dell'addizionale residua dovuta è prelevato in un'unica soluzione.

VERSAMENTI E MOD. F24

Versamenti di ritenute

Versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui sono operate.
Qualora tale termine cada in un giorno festivo, è prorogato al primo giorno lavorativo successivo



Versamento telematico per i titolari di partita IVA

A partire dal 1° gennaio 2007, tutti i contribuenti, titolari di partita IVA sono obbligati ad effettuare i versamenti fiscali e previdenziali esclusivamente per via telematica. Restano esclusi da tale obbligo solamente i non titolari di partita IVA che possono pertanto continuare ad effettuare i versamenti con il mod. F24 cartaceo presso gli sportelli degli uffici postali, delle banche o degli agenti della riscossione. Come illustrato dall’Agenzia delle Entrate i soggetti in possesso di partita Iva (persone fisiche o società) tenuti ad effettuare il versamento con modalità telematica, hanno a disposizione tre diverse opzioni:

a) versamento diretto, utilizzando uno dei due servizi messi a disposizione dall’Amministrazione finanziaria vale a dire:

- **Fisconline**
- **Entratel**

Fisconline

Fisconline può essere utilizzato dai contribuenti che presentano la dichiarazione dei sostituti d’imposta in relazione ad un numero di soggetti fino a 20, dai contribuenti tenuti alla dichiarazione IVA (escluse le persone fisiche con volume d’affari inferiore a 25.833,84 euro), dai contribuenti tenuti all’imposta sul reddito delle persone giuridiche/Enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo e prevalente l’esercizio di attività commerciali, i soggetti obbligati alla presentazione degli Studi di settore.

Procedura per l’utilizzo di Fisconline:

- aprire un conto corrente presso una banca convenzionata con l’Agenzia delle Entrate;
- utilizzare l’applicazione “F24 On line” che consente la compilazione guidata del modello F24 senza alcuna limitazione nel numero delle imposte a debito o a credito da compilare, la successiva visualizzazione e stampa dei modelli tipografici e la predisposizione del file per l’invio telematico;
- utilizzare l’applicazione “file Interne” che permette di preparare il file nel formato previsto per l’invio indicando il relativo codice PIN;
- se l’importo complessivo del modello comporta un saldo da versare è necessario indicare anche le coordinate bancarie del conto per l’addebito delle somme dovute;
- successivamente si procede all’invio del file previo inserimento del codice fiscale e della password del contribuente;
- entro 24 ore dall’invio, viene predisposta una ricevuta;
- se i dati non sono corretti viene prodotta una comunicazione di scarto (in tal caso occorre rimuovere l’errore e ripetere l’operazione);
- se l’importo complessivo comporta un saldo da versare viene prodotta una seconda ricevuta riportante l’esito dell’addebito e la quietanza del pagamento effettuato.

Entratel

Entratel può essere utilizzato dai contribuenti che presentano la dichiarazione dei sostituti d’imposta in relazione ad un numero di soggetti superiore a 20, dagli intermediari abilitati (Professionisti iscritti all’Albo quali i commercialisti, consulenti del lavoro, periti commerciali ecc.), le associazioni sindacali di categoria, i CAF, ed altri soggetti tra cui le amministrazioni pubbliche.

Procedura per l’utilizzo di Entratel:

- aprire un conto corrente, presso una delle banche che hanno stipulato con l’Agenzia delle Entrate una specifica convenzione;
- utilizzare l’applicazione “F 24 On line” che consente la compilazione guidata del modello F24 senza alcuna limitazione nel numero delle imposte a debito o a credito da compilare, la successiva visualizzazione e stampa dei modelli tipografici, la predisposizione del file per l’invio telematico;
- provvedere all’invio del file, previa autenticazione del file stesso e inserimento del nome utente e della password del contribuente;
- se l’importo complessivo del modello comporta un saldo da versare è necessario indicare anche le coordinate bancarie del conto per l’addebito delle somme dovute;
- entro 24 ore dall’invio viene predisposta una ricevuta per ogni pagamento effettuato;
- se i dati non sono corretti viene prodotta una comunicazione di scarto: in tal caso occorre rimuovere l’errore e ripetere l’operazione;
- se l’importo complessivo del modello comporta un saldo da versare viene prodotta una seconda ricevuta riportante l’esito dell’addebito e inviata la quietanza del pagamento effettuato.

b) versamento attraverso gli Intermediari abilitati

che utilizzeranno il servizio messo a disposizione dall'Amministrazione finanziaria, già a partire dal 2002, denominato **F24 cumulativo**

Tale servizio consente alla gran parte delle categorie di Intermediari abilitati al servizio Entratel, di effettuare i versamenti delle somme dovute dai loro clienti a titolo di tributi, contributi e premi di cui all'art. 17 D.L.vo 241/97.

L'intermediario deve:

- munirsi dell'autorizzazione dei clienti ad utilizzare gli estremi dei loro conti correnti e a disporre i relativi ordini di pagamenti.
- consegnare ai clienti copia delle deleghe di pagamento trasmesse e delle ricevute rilasciate dall'Agenzia delle Entrate contenenti l'esito dell'addebito;
- tenere indenne l'Agenzia delle Entrate da qualsiasi richiesta di risarcimento del danno legata all'uso del servizio in assenza di autorizzazione e da qualsiasi responsabilità derivante dall'esecuzione delle disposizioni di pagamento.

Procedura per l'utilizzo dell'F24 cumulativo via Entratel:

- aderire alla convenzione con l'Agenzia delle Entrate, tramite il servizio Entratel "adesione alla convenzione F24" e successivamente sottoscrivere una copia cartacea da inviare via fax o per posta, unitamente a una copia dell'attestazione di accettazione dell'adesione rilasciata per via telematica dall'Agenzia delle entrate, all'Ufficio che ha rilasciato l'autorizzazione all'accesso ad Entratel;
- predisporre i modelli dei propri clienti inserendo tutti i dati mediante l'applicazione F24 online;
- predisporre il file cumulativo degli F24 Online mediante l'applicazione Creazione flussi F24;
- provvedere per il tramite del servizio Entratel all'invio del file, previa autenticazione del file stesso, inserimento del nome utente e della password dell'Intermediario;
- l'intermediario riceve l'attestazione sulla trasmissione effettuata, la ricevuta attestante i pagamenti inoltrati e successivamente le ricevute attestanti l'esito comunicato dalle Banche per i singoli addebiti in conto;
- il contribuente riceve la comunicazione dell'esito dell'addebito in conto comunicato dalla Banca, e in caso di addebito, la quietanza del versamento

c) versamento attraverso Remote Banking / CBI (Corporate Banking Interbancario)

Tale procedura applicata nell'ambito dei rapporti con l'Agenzia delle Entrate consente a ciascun contribuente dotato di sistema informatico collegato con la propria banca di eseguire i pagamenti tramite collegamento remoto. La stessa procedura può essere utilizzata anche dagli Intermediari (commercialisti, consulenti del lavoro ecc.) nello svolgimento dei servizi di consulenza ai propri clienti, tra cui il pagamento delle imposte.

La procedura CBI si attiva mediante 4 distinte fasi:

- predisposizione delle deleghe F24;
- invio alla banca dei dati delle deleghe F24;
- controllo dei dati ed esecuzione dei pagamenti da parte della banca;
- rilascio agli utenti, da parte della banca delle attestazioni elettroniche delle deleghe F24 regolarmente pagate e gli estremi delle deleghe non pagate.

La compensazione dei crediti fiscali in F24

In parte connesso all'argomento trattato in precedenza, è l'utilizzo in compensazione di crediti aventi natura fiscale tramite il modello F24.

L'articolo 3, comma 2 del Decreto-legge n. 50/2017 ha previsto, infatti, che tutti i soggetti titolari di Partita Iva, i quali intendano compensare in F24 crediti di natura fiscale, debbano utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Le tipologie di credito prese in considerazione dalla norma ai fini dell'obbligo di presentazione telematica del modello F24 sono:

- crediti Iva;
- crediti derivanti da Irpef e dalle relative addizionali;
- crediti scaturenti da ritenute alla fonte;
- crediti da imposte sostitutive di quelle sul reddito;
- crediti Irap;

- crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Proprio con riferimento alla modalità telematica di trasmissione, si ricorda che quest'ultima può avvenire tramite Fisconline o Entratel.

Il primo è dedicato a tutti coloro che non debbano presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta per più di 20 soggetti e che non siano già abilitati ad Entratel. Quest'ultimo, invece, è riservato a:

- soggetti che devono presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per più di 20 sostituiti;
- intermediari (professionisti, Caf e associazioni di categoria) che presentano in via telematica le dichiarazioni e/o registrano contratti di locazione;
- società che trasmettono per conto delle società del gruppo di cui fanno parte;
- Poste Italiane spa;
- Amministrazioni dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 68/E del 2017 ha precisato che tra i codici indicati non sono ricompresi (in quanto esclusi dai nuovi obblighi) i crediti rimborsati dai sostituti a seguito di liquidazione del modello 730 e le somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del D.L. n. 66 del 2014 e dell'articolo 1, commi 12 e ss., della L. n. 190 del 2014 (c.d. "bonus Renzi").

Nell'**Allegato 1** della medesima risoluzione sono contenuti i codici che danno luogo all'utilizzo obbligatorio delle procedure telematiche dell'agenzia delle entrate.

Il modello F24

Con Provvedimento del Direttore dell' Agenzia del 23 ottobre 2007, è stato approvato il nuovo modello di versamento "F24" da utilizzare per i versamenti.

Il modello è stato modificato sia nel frontespizio che nel testo delle avvertenze rispetto a quello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 gennaio 2003. In particolare, è stato inserito nella sezione "Contribuente", un campo dove è possibile indicare il codice fiscale dell'erede, genitore/tutore o curatore fallimentare ed il relativo codice identificativo.

Inoltre, è stata prevista l'informazione del mese di riferimento nelle sezioni ERARIO, REGIONI e ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI da indicare per alcuni codici tributo di cui l'Agenzia delle Entrate darà evidenza con prossima specifica risoluzione.

Il provvedimento rende obbligatorio, a tutti i contribuenti che si avvalgono di modalità di versamento telematiche, l'utilizzo del nuovo modello F24 a partire dal **29 ottobre 2007**.

Versamenti addizionale comunale Irpef

Con il decreto del 5 ottobre 2007 sono state definite le modalità operative per l'effettuazione, a decorrere dal 1 gennaio 2008, del versamento in acconto ed a saldo dell'addizionale comunale IRPEF direttamente al comune nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1 gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale medesima.

Con la risoluzione n. 368 del 12 dicembre 2007 sono stati approvati nuovi codici tributo (cfr. tabella seguente) da utilizzare a decorrere dal 1 gennaio 2008.

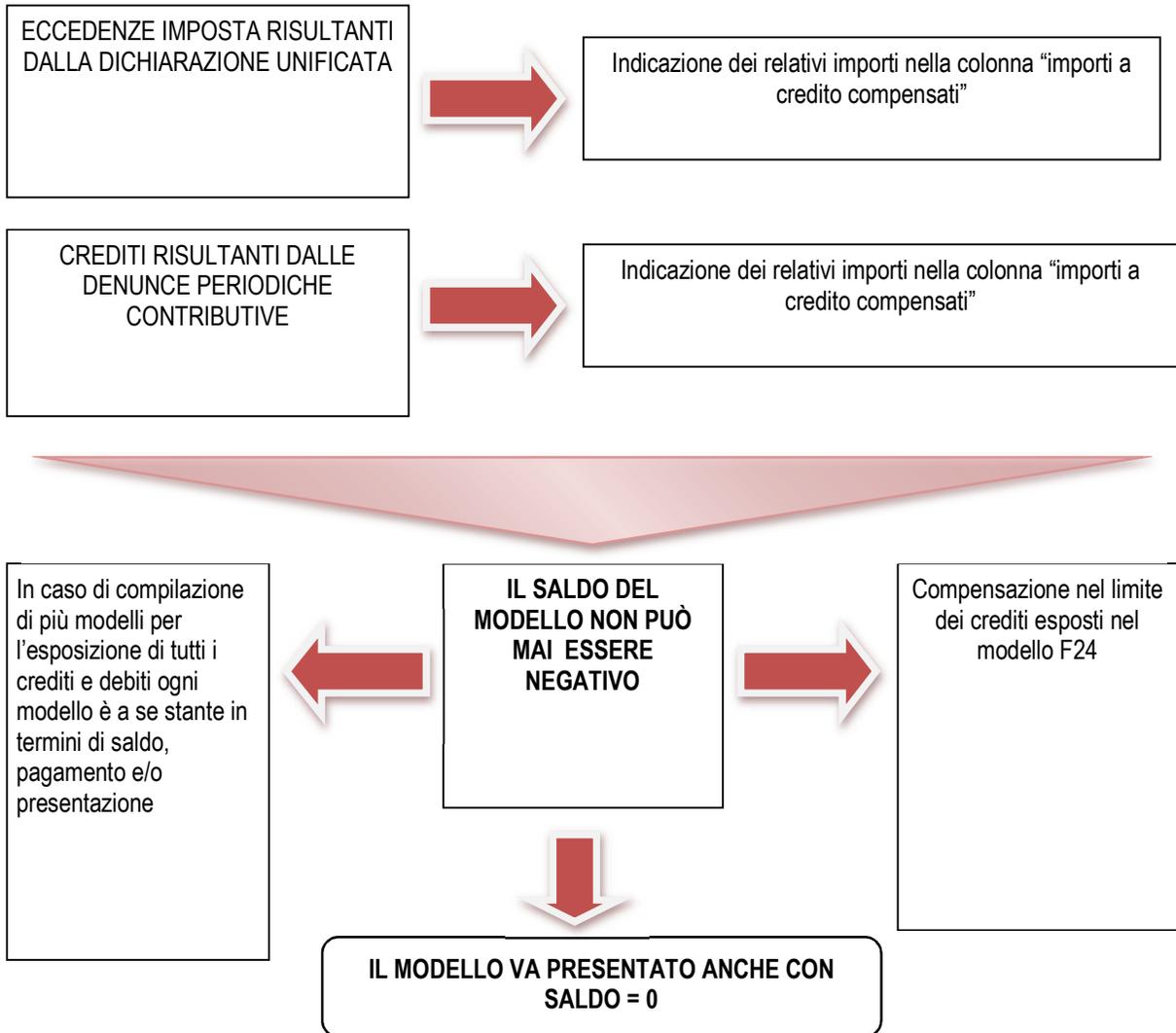
Con tale risoluzione è stato chiarito quanto segue:

- per la predisposizione del modello F24 i nuovi codici tributo sono esposti esclusivamente nella sezione "ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI" indicando, nella colonna "CODICE ENTE/CODICE COMUNE" il codice catastale identificativo del comune di riferimento desumibile dalla "Tabella dei codici catastali dei comuni", pubblicata nella sezione "Codici attività e tributo" del sito Internet www.agenziaentrate.gov.it;
- per tutti i codici tributo nel campo "anno di riferimento" deve essere indicato l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, espresso nella forma "AAAA";
- sede di versamento del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, i sostituti d'imposta, cumulano gli interessi dovuti al tributo per i quali si opera tale istituto.

Stralcio della tabella con i nuovi codici tributo da utilizzare dal 1° gennaio 2008 per il versamento delle addizionali comunali IRPEF

CODICI TRIBUTO						
Codice tributo	Codice tributo Decreto 5/10/2007	Denominazione codice tributo	Codice ente/comune	Rateazione/mese riferimento	Anno di riferimento	Debito/Credito
3860	3847	ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA - ACCONTO	CODICE CATASTALE	MESE RIFERIMENTO (00MM)	AAAA	Debito
3816	3848	ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA - SALDO	CODICE CATASTALE	MESE RIFERIMENTO (00MM)	AAAA	Debito/Credito

Compensazione di imposte e contributi



Sanzioni mod. F24

OMESSA O INESATTA INDICAZIONE
DEL CODICE FISCALE



Pena pecuniaria da € 130 a € 2.065

MANCANZA ELEMENTI NECESSARI
PER INDIVIDUAZIONE
CONTRIBUENTE ED IMPUTAZIONE
SOMMA VERSATA



**Sanzione pecuniaria da € 130 a €
516**

MANCATA O TARDIVA
PRESENTAZIONE DEL MODELLO
(NEL CASO IN CUI NON SIANO
DOVUTE IMPOSTE) CON SALDO = 0



Sanzione di € 154

MODALITÀ DI
CORREZIONE DI ERRORI
NEL MOD. F24



- 1) Invio di una comunicazione al competente ufficio locale
- 2) Procedura ex Circ. 5/E/2002; correzione diretta c/o l'Ufficio locale competente mediante presentazione di apposita istanza di correzione

ALTRI ADEMPIMENTI

Versamento imposta sostitutiva rivalutazione TFR (acconto e saldo)

Fonti normative

- Art. 11 D.lgs. 47/2000 introduzione dell'assoggettamento della rivalutazione sul trattamento di fine rapporto alla imposta sostitutiva dell'11%
- Circolari Agenzia delle Entrate nn. 29/E/2001 e 78/E/2001 sulle compensazioni con altre imposte e contributi.
- Messaggio Inps n. 27627/2007
- Messaggio Inps n. 5859 del 7 marzo 2008
- Aggiornamento documento tecnico per la compilazione dei flussi delle denunce retributive mensili release n. 2.3 del 5 maggio 2008
- Messaggio Inps n. 14259 del 23 giugno 2008
- Art. 1 comma 623 legge n. 190 del 23 dicembre 2014

Premessa

Con l'art. 11, comma 3 del D.lgs. 47/2000 e successive modificazioni, è stata introdotta una variazione al trattamento fiscale della rivalutazione del trattamento di fine rapporto, comprendendo tale rivalutazione tra i redditi di capitale. Da ultimo, la legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità 2015), ha stabilito l'aumento dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR aumentando l'aliquota dall'11% al 17%. Il trattamento fiscale della rivalutazione del trattamento di fine rapporto è quindi stabilito nella misura dell'17% del maturato, mediante imposizione sostitutiva. In altri termini dal 1° gennaio 2001 la rivalutazione non deve essere più compresa nel reddito di riferimento, utile per la determinazione dell'aliquota di tassazione del TFR, e non deve più essere tassata insieme al T.F.R. Con una correzione all'art. 11 del D.lgs. introdotta dal DLgs 168/2001 è stato inserito l'obbligo di effettuare l'acconto su tali rivalutazioni, nella misura del 90% di tutta l'imposta complessiva da versare entro il 16 dicembre di ogni anno, con saldo da versare entro il 16 febbraio dell'anno successivo. La base di calcolo per determinare l'imposta è data dalla rivalutazione applicata all'ammontare del fondo al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dell'ammontare dei TFR dei cessati nell'esercizio.

In alternativa è possibile, se più favorevole, calcolare l'acconto sul 90% delle rivalutazioni che, in via presuntiva, si valuta possano maturare nell'anno di riferimento.

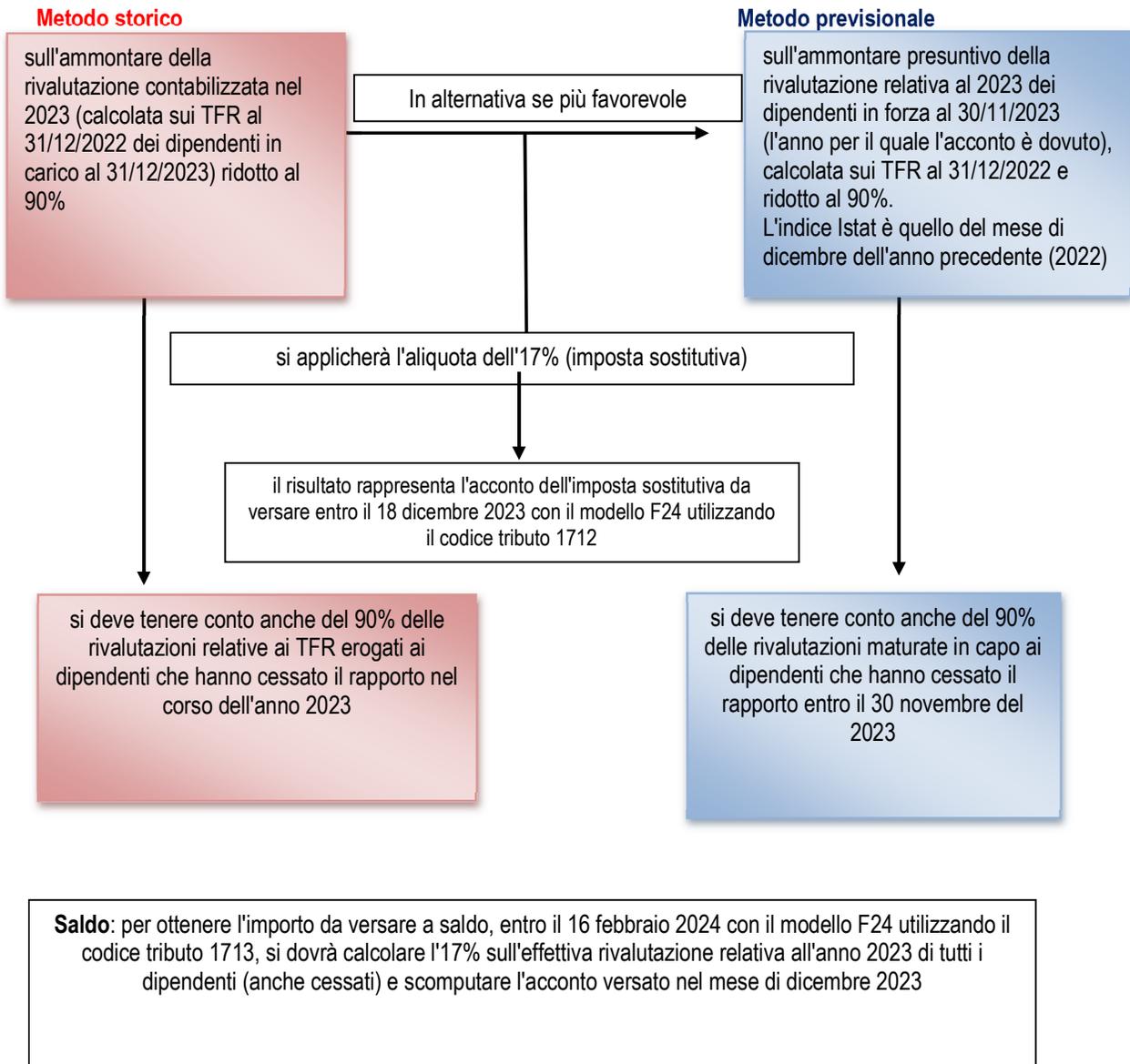
Quindi il flusso per la determinazione dell'acconto è il seguente:

L'importo definito viene versato dal sostituto d'imposta, tramite modello F24, **entro il 16 dicembre dell'anno di riferimento con il codice tributo 1712.**

Alla fine dell'anno (2023) si ricalcola la rivalutazione sull'ammontare complessivo del TFR accantonato al 31 dicembre anno precedente (2022), aumentato dei liquidati in corso d'anno e, sul 90% di tale importo, definito rivalutazione complessiva da accantonare, si calcola l'aliquota dell'17% dell'imposta sostitutiva complessiva.

Dal valore complessivo come sopra determinato si deduce quanto pagato in acconto e si versa il saldo entro il 16 febbraio anno successivo con codice tributo 1713.

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR



Dall'operazione aritmetica di sottrazione dell'acconto dal saldo dovuto si possono ottenere due risultati:



Saldo a debito, che si verserà con il codice 1713 entro il 16 febbraio anno successivo, o che si potrà compensare utilizzando il codice 1250 (credito d'imposta legge n. 662/1996).



Saldo a credito che potrà essere compensato nell'anno 2023 con il codice 6781 sul modello F24 o direttamente con altre ritenute effettuate dal sostituto d'imposta.

Ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva sia in acconto sia a saldo, può essere utilizzato (se non ancora esaurito) il credito d'imposta di cui all'art. 3 comma 213, della L. 662/96 e successive modificazioni. Detta modalità di utilizzo, specificata dall'Agenzia delle entrate con le circolari 29/E e 78/E del 2001, senza alcun limite di utilizzo, è aggiuntiva a quella ordinaria già prevista dalla L. 662/96, pari al 9,78% dei TFR che vengono liquidati, ovvero alla percentuale maggiore derivante dal rapporto tra credito d'imposta residuo e i TFR. Il predetto credito d'imposta, come precisato dall'agenzia delle entrate, deve essere utilizzato attraverso il modello F24 e fino a compensazione dell'imposta sostitutiva da versare. Risulta escluso l'utilizzo di tale credito in compensazione con altre imposte e contributi. Con gli interventi normativi che hanno modificato sostanzialmente la previdenza complementare, ed hanno introdotto l'obbligo, per le aziende con almeno 50 dipendenti, di trasferire all'INPS, presso il Fondo di Tesoreria, l'ammontare del TFR accantonato dal 1° gennaio 2007 a favore dei lavoratori che hanno optato per il mantenimento del trattamento in azienda si è sostanzialmente introdotto l'obbligo per le aziende di una gestione particolare della quota di rivalutazione della frazione di TFR confluito a Fondo di Tesoreria e del trattamento fiscale della relativa imposta sostitutiva.

Infatti dal 1° gennaio 2007 per i lavoratori di aziende con almeno 50 dipendenti che hanno optato per il mantenimento del regime TFR, per il proprio trattamento, l'azienda provvede:

- ogni mese alla determinazione della quota di TFR maturato;
- ogni mese al versamento, tramite denuncia UNIEMENS, all'Inps;
- alla determinazione dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione ai sensi dell'art. 11 del DLgs 47/2000 in acconto e successivo saldo;
- alla rilevazione al 31 dicembre di ogni anno della rivalutazione del TFR accantonato all'anno precedente con le modalità previste dall'art. 2120 del codice civile.

In caso di cessazione del rapporto di lavoro durante l'anno, la rivalutazione, calcolata con le modalità previste dall'art. 2120 del codice civile, sarà riferita all'ammontare maturato alla data della cessazione.

Con il messaggio n. 5859 del 7 marzo 2008, l'Inps, richiamandosi al contenuto della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 70 del 18 settembre 2007 ha colto l'occasione per mettere ordine agli obblighi ed adempimenti in materia di previdenza integrativa ed imposizione fiscale.

Il messaggio riassume gli adempimenti come segue: "Come è noto, l'art. 2120 del c.c. stabilisce che le quote annuali di trattamento di fine rapporto, con esclusione di quella maturata nell'anno, devono essere incrementate, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente. Anche il TFR versato al Fondo di Tesoreria deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro e tale incremento, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato alla posizione del singolo lavoratore."

Il costo della rivalutazione resta a carico del Fondo di Tesoreria

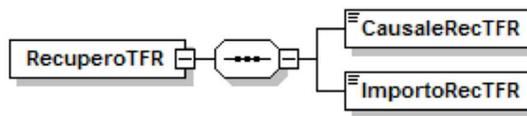
Con riferimento all'Imposta sostitutiva (17%) che, a far tempo dall'anno 2001 grava sulle rivalutazioni del TFR, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'applicazione e il versamento della stessa, con riferimento sia alla rivalutazione della quota di accantonamento maturata presso il datore di lavoro sia a quella maturata presso il fondo di Tesoreria, **dovranno essere effettuati, nei termini stabiliti dall'art. 11, c.4 del DLgs 18 febbraio 2000, n. 47, dal datore di lavoro**. Questi provvederà poi a **conguagliare** l'importo versato relativamente alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il

Fondo di Tesoreria nel flusso delle denunce retributive e contributive UNIEMENS , compensando il credito maturato attraverso l'assolvimento dell'imposta sostitutiva con i contributi dovuti per i propri dipendenti.
Tale meccanismo opera subito per i lavoratori che cessano durante l'anno mentre, per gli altri casi, troverà **applicazione alla fine dell'anno**.

Adempimenti a carico dei datori di lavoro

Con riferimento ai lavoratori per i quali nell'anno 2023 sono state versate **quote di TFR** al Fondo di Tesoreria e i cui rapporti di lavoro cessano o sono cessati nel corso dell'anno 2023, i datori di lavoro, all'atto della liquidazione del TFR, provvederanno **a recuperare** dal fondo di Tesoreria le quote precedentemente versate comprensive della rivalutazione ex art. 2120 del c.c. operata sulle stesse al netto dell'imposta sostitutiva.

Il recupero delle prestazioni TFR avviene sull'*UNIEMENS* nell'ambito dell'elemento **<RecuperoTFR>** di *<AziendaTFR>* di *<DenunciaAziendale>*.



Indicando in: **<CausaleRecTFR>** :

- **il codice PF10** (Recupero delle prestazioni TFR **fino a capienza delle quote TFR** versate al Fondo di Tesoreria) indicate nell'UniEmens in :
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/**ImportoCorrente**
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoPregresso/TipolmpPregCMT (causale CF02)
 - DenunciaAziendale/AziendaTFR/VersTFR/ImportoVersTFR (causale CF11)
- **Il codice PF20-** (Recupero delle prestazioni TFR sui contributi previdenziali ed assistenziali *eccedenti l'importo dei contributi esposti nell'Uniemens* in
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/**ImportoCorrente**
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoPregresso/TipolmpPregCMT (causale CF02)
 - DenunciaAziendale/AziendaTFR/VersTFR/**ImportoVersTFR** (causale CF11)

e nel successivo campo **<ImportoRecTFR>** l'importo effettivamente recuperato.

Il recupero dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione TFR avviene sempre tramite l'elemento **<RecuperoTFR>** di *<AziendaTFR>* di *<DenunciaAziendale>*,

indicando in **<CausaleRecTFR>** :

- **il codice PF30** (recupero dell'imposta sostitutiva dell'17% sul TFR al Fondo tesoreria) e nel successivo campo **<ImportoRecTFR>**, l'importo effettivamente recuperato.

Le medesime operazioni di recupero dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dovranno, altresì, essere effettuate alla fine dell'anno con riferimento ai lavoratori che proseguono nel rapporto di lavoro.

Il flusso è il seguente

A) operazioni annuali:

31/12/2022 rilevazione TFR.	
+	
TFR anno 2023 (di cui maturazione versata alla Tesoreria)	
-	
trattenuta F.P.L.D. (0,5% della retribuzione imponibile)	
+	
rivalutazione TFR accantonato al 31/12/2022 (di cui quota su TFR versato alla Tesoreria)	
-	
Imposta sostitutiva sulla rivalutazione pari all'17% della rivalutazione (acconto e saldo)	
scelta tra il metodo storico o previsionale (di cui quota sulla rivalutazione calcolata sul Tfr versato alla Tesoreria)	
=	
ammontare TFR al 31/12/2023	

Versamento Imposta sostitutiva

L'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR va versata, entro il 18 dicembre 2023, su modello F24 con il codice tributo 1712

Nel mese di gennaio dell'anno successivo si determina il totale complessivo dovuto dell'imposta sostitutiva, mediante valorizzazione della rivalutazione, si sottrae l'acconto, come precedentemente definito, e si determina il saldo da versare, entro il 16 febbraio, su mod. F24 codice tributo 1713.

Esposizione rivalutazione e imposta sostitutiva sulle denunce contributive

La rivalutazione, calcolata al 31/12/2023, viene rilevata dal sostituto d'imposta ed esposta nella denuncia UNIEMENS del mese di febbraio dell'anno successivo al lordo dell'imposta sostitutiva.

L'imposta sostitutiva calcolata in acconto, versata entro il 18 di dicembre 2023 è posta a recupero nella denuncia UniEmens relativa al mese di pagamento (UniEmens Dicembre da trasmettere entro il 31 gennaio 2023) mediante indicazione in <CausaleRecTFR> di <RecuperoTFR> di <AziendaTFR> di <DenunciaAziendale> del codice PF30 e nel successivo campo <ImportoRecTFR> dell'importo dell'imposta sostitutiva.

L'imposta sostitutiva calcolata a saldo, versata entro il 16 febbraio 2023 va indicata nella denuncia UNIEMENS riferita al mese di "febbraio 2023", utilizzando i medesimi campi dell'elemento <RecuperoTFR> di <AziendaTFR> di <DenunciaAziendale>.,.

B) Operazioni infrannuali (cessazione del rapporto)

31/12/2022 rilevazione T.F.R.	
+	
T.F.R. anno 2023	
-	
trattenuta FPLD (0,5% della retribuzione imponibile)	
+	
rivalutazione del T.F.R. accantonato al 31/12/2022, alla data di cessazione del rapporto	
-	
imposta sostitutiva sulla rivalutazione maturata per rateo nell'anno di cessazione e pari all'17%	
=	
ammontare T.F.R. alla data di cessazione	

La rivalutazione, calcolata alla data di cessazione, viene rilevata dal sostituto d'imposta ed esposta nella denuncia UniEmens del mese di cessazione del rapporto, al lordo dell'imposta sostitutiva. L'ammontare dell'imposta sostitutiva calcolato sulla rivalutazione maturata alla data di cessazione, viene trattenuto e versato nel mese di competenza (16°

giorno successivo) ed esposta come precedentemente accennato nell'UniEmens in *DenunciaAziendale/ AziendaTFR/ RecuperoTFR* indicando il cod. PF30 in <CausaleRecTFR> .

Tale evidenza può essere fatta in un'unica soluzione alla cessazione del rapporto.

Operazioni straordinarie

In caso di operazioni straordinarie gli obblighi di versamento dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni dell'11% sono adempiuti:

- 1) *nel caso di non estinzione dei soggetti preesistenti (cessione di ramo d'azienda, per esempio)*
 - a) dal soggetto originario, relativamente al personale per il quale non si verifica un passaggio presso altri datori di lavoro;
 - b) dal soggetto presso il quale si verifica, senza interruzione del rapporto di lavoro, il passaggio di dipendenti e del corrispondente T.F.R. maturato, relativamente a detti dipendenti.
- 2) *nel caso di estinzione del soggetto preesistente (esempio: fusione per incorporazione):*
 - a) sino alla data di efficacia dell'operazione societaria, dal soggetto estinto;
 - b) dalla data di efficacia dell'operazione straordinaria, dal nuovo soggetto.

Scadenze

Le scadenze per il versamento dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione sono :

- Acconto 18 dicembre anno in corso (2023)
- Saldo 16 febbraio anno successivo

La scadenza per l'evidenza sull'UniEMens dell'ammontare della rivalutazione del Tfr anno precedente è il 28 febbraio.

Esempi

Lavoratore cessato in data maggio 2023

TFR 31-12-2022 conto azienda: **10.753,97** rival. 76,36; imposta sost. 12,98
 TFR 31-12-2022 presso tesoreria: **3.057,31** rival. 21,71; imposta sost. 3,69
 Totale **13.811,28** rival. 98,07; imposta sost. 16,68
 la rivalutazione è stata determinata alla data dell'8 maggio 2023
 TFR anno 2023 c/o ditta. : 0 (zero)
 TFR anno 2023 (8 maggio) presso tesoreria: **1.245,16**

UniEmens mese di maggio 2023:

Elemento <**RecuperoTFR**> di <AziendaTFR> di <DenunciaAziendale>.

In <CausaleRecTFR>: cod. **PF10** (Rec. TFR F. tesoreria)

In <ImportoRecTFR> : **4.302,47:**

- TFR 2023	1.245,16
- Riv. netta	18,02
- Tfr 2033	3.057,31
- Totale	4.302,47

In <CausaleRecTFR>: cod **PF30** (Rec. Imposta sostitutiva TFR Tesoreria)

In <ImportoRecTFR>: **3,69**

Lavoratore non cessato e calcolo dell'accantonamento al 31-12-2022

TFR 31-12-2023 conto azienda 10.753,97 rival. 129,05 imposta sostitutiva 21,94
 TFR 31-12-2023 presso tesoreria 3.057,31 rival. 36,69 imposta sostitutiva 6,24
 Totale 13.811,28 rival. 165,74 imposta sostitutiva 28,17
 Si assume, ai fini dell'esempio, un indice di rivalutazione fittizio pari a: 1,2000000
 TFR anno 2023 c. ditta: 0 (zero)

TFR anno 2023 presso tesoreria: 3.500,00

Acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione versato al 16 dicembre 2023 (metodo prospettico) pari ad Euro 165,74 x 90% = 149,17 x 17% = **25,36** di cui **5,61** per imposta su rival. Tfr a Tesoreria)

Saldo dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione versata al 16 febbraio 2017 pari ad euro 165,74 – 149,17 = 16,57 x 17% = **2,82** (di cui **0,62** per imposta su rival. per Tfr a Tesoreria)

Uniemens mese di dicembre 2023

Recupero con il codice PF30 in <CausaleRecTFR> di <RecuperoTFR> dell'ammontare dell'acconto di imposta sostitutiva versata, pari ad euro 5,61.

UniEmens mese di febbraio 2024

Nel mese di febbraio 2024 va evidenziato:

- nell'elemento **<Rivalutazione>** di <Contribuzione> di <MeseTesoreria> di <MeseTFR>, di <GestioneTFR>, l'importo della rivalutazione di competenza della quota di Tfr accantonata presso il Fondo di Tesoreria, pari ad euro 36,69
- nell'elemento **<ImportoRecTFR>** di <RecuperoTFR> di <AziendaTFR> di <DenunciaAziendale>, l'importo dell'imposta sostitutiva di euro 0,62 >. In <CausaleRecTFR> va riportato il codice **PF30**.

È possibile, in alternativa, indicare **l'ammontare complessivo** dell'imposta sostitutiva nel mese di febbraio 2024 all'atto della definizione dell'ammontare complessivo e del pagamento del saldo.

Misure compensative TFR: dal 2014 esonero a 0,28%

L'art. 8 del D.L. n.203/05 *"Compensazioni alle imprese che conferiscono il TFR a forme pensionistiche complementari e al Fondo per l'erogazione del TFR"*, come modificato dall'art. 1 c. 766 della L. 296/2006 (Finanziaria 2007) prevede in favore delle imprese che conferiscono il TFR alle pensionistiche complementari e al Fondo di tesoreria INPS a decorrere dall'anno 2008 una ulteriore riduzione degli oneri impropri. Tale riduzione è stabilita per ciascun lavoratore nella misura dei punti percentuali indicati nella tabella A allegata al D.L. 203/05 e prevedendo che sia applicato prioritariamente considerando nell'ordine i contributi dovuti per assegni familiari, per maternità e per disoccupazione. In caso di incapienza l'importo differenziale è trattenuto a titolo di esonero contributivo sull'ammontare complessivo dei contributi dovuti all'INPS. L'agevolazione è stabilita in misura gradualmente crescente dall'anno 2008 al 2014 (come indicato in Tabella "A") e considerando prioritariamente per ciascun lavoratore i contributi dovuti per CUAF, MAT e DS.

TABELLA "A"

ANNO	PUNTI %
2008	0,19
2009	0,21
2010	0,23
2011	0,25
2012	0,26
2013	0,27
dal 2014	0,28



ESONERO CONTRIBUTIVO

APPLICATO NELLA STESSA % DI TFR MATURANDO CONFERITO
ALLE FORME PENSIONISTICHE COMPLEMENTARI
E AL FONDO TESORERIA INPS

CONTRIBUTI SU CUI SI
APPLICA L'ESONERO DI

0,28%



- PRIORITARIAMENTE NELL'ORDINE:
- CUAF
 - MATERNITA'
 - DISOCCUPAZIONE

IN CASO DI INCAPIENZA DELLA
RIDUZIONE CONTRIBUTIVA SUI
CONTRIBUTI EFFETTIVAMENTE
DOVUTI DAL DATORE DI LAVORO
SUL SINGOLO LAVORATORE



LA DIFFERENZA E' RECUPERATA SULL'AMMONTARE COMPLESSIVO DEI
CONTRIBUTI DOVUTI ALL'INPS

L'IPOTESI PUO' VERIFICARSI QUANDO IL DATORE DI LAVORO NON HA LA POSSIBILITA' DI RECUPERARE IN TUTTO O
IN PARTE LA % DI ESONERO APPLICATA SUI CONTRIBUTI DOVUTI ALL'INPS PER CUAF, MAT O DS PERCHE' NON
DOVUTI OPPURE DOVUTI IN UNA MISURA INFERIORE ALLA % STESSA

Le ultimissime novità in materia di lavoro

SEMPLIFICAZIONE ONERI INFORMATIVI DECRETO TRASPARENZA

Il Decreto Lavoro (D.L. n. 48/2023) ha previsto degli snellimenti procedurali per quanto riguarda i nuovi obblighi informativi previsti per i datori di lavoro a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Trasparenza.

Nello specifico, per le informazioni di seguito elencate sarà possibile adempiere agli obblighi informativi anche mediante indicazione del riferimento normativo o della contrattazione collettiva, anche aziendale, che ne disciplina le materie:

- durata del periodo di prova (se previsto);
- diritto a ricevere la formazione erogata dal datore di lavoro (se prevista);
- durata delle ferie e degli altri congedi retribuiti;
- procedura, forma e termini del preavviso;
- trattamento economico e modalità di corresponsione della retribuzione;
- programmazione dell'orario normale di lavoro ed eventuali condizioni per il lavoro straordinario;
- enti ed istituti che ricevono i contributi previdenziali e assicurativi dovuti dal datore di lavoro.

NOVITÀ SANZIONI AMMINISTRATIVE PER OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE PREVIDENZIALI

Mitigata la sanzione amministrativa da irrogare in caso di omesso versamento delle ritenute previdenziali di importo fino a euro 10.000 annui applicando una sanzione amministrativa pecuniaria da una volta e mezzo dell'importo omesso fino a quattro volte il medesimo importo.

Si ricorda che il previgente regime sanzionatorio per l'omesso versamento delle ritenute di cui all'articolo 2, comma 1-bis, del decreto-legge 12 settembre 1983, n. 463, prevedeva:

- per importi superiori a 10.000 euro la reclusione fino a 3 anni e una multa fino a 1.032;
- per importi fino a 10.000 si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

MODIFICHE AL LAVORO AGILE

Tra le diverse novità introdotte dalla legge di conversione n. 85/2023 del c.d. Decreto Lavoro, gli articoli 28-bis e 42 co. 3-bis disciplinano la proroga del regime semplificato del lavoro agile per i lavoratori fragili e i genitori dipendenti del settore privato con almeno un figlio minore di anni 14. Nello specifico, il legislatore è intervenuto effettuando una distinzione tra categorie di lavoratori fragili, prevedendo differenti requisiti e termini di proroga. Nello specifico, l'articolo 28-bis ha prorogato fino al 30 settembre 2023 il diritto a svolgere la prestazione in modalità agile per i lavoratori dipendenti del settore pubblico e privato affetti dalle patologie e dalle condizioni individuati dal decreto del ministro della salute del 4 febbraio 2022. Per i soggetti appartenenti a tale categoria si parla di un vero e proprio diritto, che si traduce anche nell'adibizione a diversa mansione compresa nella medesima categoria o area di inquadramento, come definite dai contratti collettivi di lavoro vigenti, senza alcuna decurtazione della retribuzione in godimento (cfr. art. 1 co. 306 L. 197/2022). La situazione medica dei lavoratori in argomento, per far insorgere il diritto al lavoro agile, deve essere certificata dal medico di medicina generale del lavoratore. Inoltre, il nuovo comma 3-bis dell'articolo 42 proroga al 31/12/2023 la possibilità di effettuare lo smart working sia per i genitori lavoratori dipendenti del settore privato con almeno un figlio minore di 14 anni che per i lavoratori fragili. Per ciò che concerne i genitori di figli under 14, il diritto resta subordinato alla compatibilità con le caratteristiche della prestazione e all'assenza di un altro genitore non lavoratore o percettore di forme di sostegno al reddito all'interno del nucleo familiare. Il legislatore, parallelamente alle disposizioni di cui all'art. 28-bis, ha quindi introdotto termini di proroga differenti per i lavoratori fragili del settore privato maggiormente esposti a rischio di contagio da Covid per via di patologie oncologiche, immunodepressione, età o svolgimento di terapie salvavita. Dunque, Per tale categoria il diritto, allo svolgimento della prestazione in modalità agile, è subordinato alla compatibilità con la mansione svolta e alla valutazione, questa volta, da parte del medico competente del lavoro. Pertanto, mentre per i fragili del settore pubblico e privato di cui all'articolo 28-bis è prevista l'adibizione a mansioni differenti ed è richiesta la certificazione del medico di medicina generale del lavoratore, per i fragili del settore privato disciplinati dal co. 3-bis dell'art. 42 è richiesta apposita certificazione del medico competente del lavoro e la compatibilità con le caratteristiche della prestazione. Per riassumere, e identificare lo strumento normativo da utilizzare, rispetto al passato, sarà importante individuare con precisione il soggetto certificatore. Oltre al diritto allo svolgimento della prestazione in smart working per i suddetti soggetti, la proroga in questione prevede anche la possibilità per il lavoratore di espletare la propria attività attraverso strumenti informatici propri qualora questi non siano forniti dal

datore di lavoro. Per ciò che concerne lo smart working ordinario, invece, restano ferme le disposizioni previste dalla legge n. 81/2017. Pertanto, escluse le suddette categorie, al fine di regolamentare in modo corretto l'utilizzo del lavoro agile, resta obbligatoria la sottoscrizione di un accordo di smart working e l'inoltro, tramite il portale ministeriale, della relativa comunicazione obbligatoria entro 5 giorni dall'inizio della prestazione resa in modalità agile. In virtù delle novità introdotte, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato i template ufficiali aggiornati, utili per la trasmissione di periodi di lavoro agile anche per le categorie interessate dalle proroghe previste dalla l. 85/2023 di conversione del Decreto Lavoro.

FRINGE BENEFIT 2023: AL VIA LA DOPPIA SOGLIA DI ESENZIONE

L'art. 40 del Decreto Legge n. 48/2023 ha introdotto nel mondo dei fringe benefit una nuova soglia di esenzione, che riguarda solo una parte dei lavoratori dipendenti. In particolare, il Legislatore ha assunto la decisione di guardare con maggiore favore ai lavoratori che abbiano figli fiscalmente a carico, indipendentemente dal legame con l'altro genitore. Infatti, non si può parlare di una norma che anticipa il c.d. quoziente familiare, in quanto non ne sono presenti le caratteristiche, guardando l'agevolazione alla situazione del singolo contribuente e non del nucleo familiare; proprio per tale motivo sarebbe da escludere, in attesa di conoscere il parere dell'Agenzia delle Entrate, ogni effetto sul nucleo familiare, quale una suddivisione dell'agevolazione in presenza di ripartizione del carico familiare (come nel caso delle detrazioni al 50% dei figli fruiti da entrambi i genitori). Per effetto di questa norma, per l'anno 2023, il limite di concorrenza dei fringe benefit verrà gestito come segue: - euro 3.000,00 per tutti i lavoratori che abbiano nell'anno 2023 figli fiscalmente a carico (ex art. 40 decreto legge 48/2023); - euro 258,23 per tutti i lavoratori senza figli fiscalmente a carico (ex comma 3 art. 51).

MODIFICHE CONTRATTO A TERMINE E CHIARIMENTI DEL MINISTERO

Le condizioni giustificatrici: nel riformare la disciplina dei contratti a termine, il Legislatore nazionale sembra aver intrapreso un duplice percorso: da un lato si assiste al tentativo di semplificare le c.d. condizioni giustificatrici e dall'altro si osserva l'attribuzione alla contrattazione collettiva di un ruolo sempre più centrale nell'individuazione delle predette condizioni che, come noto, consentono che la durata del rapporto di lavoro a tempo determinato possa estendersi oltre le dodici mensilità (sempre nel rispetto dei 24 mesi di durata complessiva). Analizzando il nuovo quadro normativo, il contratto a termine può avere una durata superiore a dodici mesi, ma comunque non eccedente i ventiquattro, solo in presenza di almeno una delle seguenti condizioni: a) nei casi previsti dai contratti collettivi di cui all'articolo 51; b) in assenza delle previsioni di cui alla lettera a), nei contratti collettivi applicati in azienda, e comunque entro il 30 aprile 2024, per esigenze di natura tecnica, organizzativa o produttiva individuate dalle parti; b-bis) in sostituzione di altri lavoratori. Dall'analisi delle casistiche, si evince come la Riforma abbia valorizzato in maniera definitiva il ruolo della contrattazione collettiva di tutti i livelli (nazionale, territoriale e aziendale) nel definire le ipotesi in cui il datore di lavoro possa avvalersi della prestazione a tempo determinato superando la durata dei 12 mesi. Non a caso nella circolare il Ministero definisce tale contrattazione come "Fonte privilegiata" in questa materia. E', dunque, a questi contratti, purchè stipulati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e/o da loro rsa/rsu, che coloro che operano nell'ambito delle risorse umane dovranno fare riferimento per comprendere se il rapporto a termine di interesse possa superare o meno la durata dei 12 mesi. In particolare, in un'ottica di chiarificazione dei numerosi dibattiti succedutisi negli ultimi mesi sull'interpretazione della lettera b) che secondo alcuni autori avrebbe lasciato spazio anche all'intervento in materia dei c.d. "contratti pirata" ove applicati in azienda, la circolare sembra aver precisato il ruolo della contrattazione di prossimità rispetto alle causali giustificative del rapporto a termine, sottolineando come rimanga comunque fermo il richiamo alla rappresentatività comparativa di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 81/2015 in ordine alla qualificazione dei soggetti stipulanti. In altri termini, da quanto può evincersi dalla circolare, affinché la contrattazione applicata in azienda possa individuare legittimamente le condizioni che giustificano il superamento della durata di 12 mesi, è necessario comunque che la stessa sia stipulata dai soggetti previsti dal predetto articolo 51 del D.Lgs. n. 81/2015 (organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o loro rsa/rsu). Alle parti individuali, datore di lavoro e lavoratore, è, dunque, lasciato un ruolo piuttosto residuale nella determinazione dei casi in cui è possibile andare oltre i 12 mesi di durata del rapporto. Ciò può infatti avvenire, solo in assenza delle specifiche contenute nei contratti collettivi e in ogni caso entro il 30 aprile 2024, per esigenze di natura tecnica, organizzativa o produttiva individuate dalle parti stesse. Su questa data il Ministero fornisce un altro interessante chiarimento in quanto afferma che il datore di lavoro e il lavoratore (sempre in assenza di previsioni della contrattazione collettiva) possono avvalersi solo temporaneamente della possibilità di individuare le predette esigenze che consentono il superamento del termine di 12 mesi, avendo tempo fino al 30 aprile 2024. Tale data sottolinea il Ministero è da intendersi riferita alla stipula del contratto di lavoro, la cui durata, pertanto, potrà anche andare oltre il 30 aprile 2024. La circolare si occupa poi di raccordare le nuove regole con le previsioni dei contratti collettivi già esistenti, in modo da comprendere se possa ritenersi valida o meno una determinata regola contrattuale. Infatti, per i contratti che operano un mero rinvio alle fattispecie legali di cui al D.L. n. 87/20181, le stesse si considerano superate dalla nuova disciplina introdotta dal Decreto Lavoro, con conseguente possibilità per le parti di individuare le esigenze che

consentono il superamento dei 12 mesi di durata (sempre fino al 30 aprile 2024). Qualora invece un accordo collettivo richiamasse delle normative sostanzialmente identiche a quelle attualmente in vigore (v. decreto Sostegni-bis2), si ritiene che tali condizioni potranno continuare a essere utilizzate per il periodo di vigenza del contratto collettivo. Allo stesso modo, chiarisce il Ministero, si potranno continuare ad utilizzare le causali introdotte da qualunque livello di contrattazione collettiva che individuino concrete condizioni per il ricorso al contratto a termine, purchè non si limitino ad un mero rinvio alle fattispecie legali di cui alla previgente disciplina ormai superata. Un ultimo chiarimento interessante in materia riguarda la lettera b) bis relativa alla “condizione sostitutiva”. Nella circolare il Ministero osserva che, anche nel nuovo testo normativo, viene riaffermata la possibilità per il datore di lavoro, già prevista in precedenza, di far ricorso al contratto di lavoro a termine per una durata superiore a 12 mesi quando abbia la necessità di sostituire altri lavoratori. Al riguardo, si ribadisce che, seppur il testo appaia modificato nella nuova formulazione, rimane fermo l’onere per il datore di lavoro di precisare nel contratto le ragioni concrete ed effettive della sostituzione. Ciò, ad avviso del Ministero, è ancora più importante nel caso in cui l’azienda intenda godere dei benefici che il legislatore prevede per le assunzioni effettuate per motivi sostitutivi (es. sgravi contributivi etc).

Proroghe e rinnovi liberi per i primi dodici mesi: il Ministero ricorda brevemente che con la novella normativa viene disciplinata con maggiore uniformità il regime delle causali per le proroghe e rinnovi in precedenza oggetto di significative differenze. Proroghe e rinnovi potranno, infatti, oggi intervenire entrambi liberamente nei primi 12 mesi, ai sensi del comma 1-bis dell’articolo 24 che modifica la disciplina dell’articolo 21 del decreto legislativo n. 81 del 2015. Superato il predetto limite dei dodici mesi, il contratto potrà essere prorogato e rinnovato solo in presenza delle condizioni di cui all’articolo 19, comma 1”. In caso di violazione di tale previsione, il contratto si trasforma a tempo indeterminato. Non subisce parimenti variazioni il regime delle proroghe consentite (massimo quattro nell’arco temporale di ventiquattro mesi) e la disciplina delle interruzioni tra un contratto e l’altro (c.d. stop & go che prevede la necessità di un intervallo di 10 o 20 giorni in caso di un precedente contratto di durata rispettivamente fino a 6 mesi o superiore a 6 mesi).

Computo dei dodici mesi: tra le ulteriori novità si colloca la previsione di cui al comma 1-ter dell’articolo 24 della legge n. 85/2023 di conversione del decreto Lavoro secondo cui: “Ai fini del computo del termine di dodici mesi previsto dall’articolo 19, comma 1, e dall’articolo 21, comma 1, del decreto legislativo n. 81 del 2015, si tiene conto dei soli contratti stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”, ovvero a partire dal 5 maggio 2023. In tal senso, sia per le proroghe sia per i rinnovi, a differenza di quanto inizialmente era stato affermato da parte della dottrina, nel computo dei dodici mesi non si tiene conto dei contratti stipulati prima del 5 maggio 2023, data di entrata in vigore del Decreto n. 48/2023. Si riporta di seguito l’estratto della circolare: In proposito, l’espressione “contratti stipulati” utilizzata al comma 1-ter dell’articolo 24 è riferita sia ai rinnovi di precedenti contratti di lavoro a termine sia alle proroghe di contratti già in essere. Tale lettura risulta, peraltro, coerente con il nuovo testo del comma 01 dell’articolo 21 del d.lgs. n. 81 del 2015 - come modificato proprio dal decreto-legge n. 48 - ove è stato sostanzialmente uniformato il regime delle proroghe e dei rinnovi nei primi dodici mesi del rapporto di lavoro a termine. Il MLPS, quindi, partendo dall’uniforme trattamento riconosciuto a proroghe e rinnovi in tema di causale ai sensi del nuovo art. 21 d.lgs. 81/2015 arriva a considerare nella locuzione “contratti stipulati” utilizzata nel comma 1-ter dell’articolo 24 d.l. 48/2023 sia le proroghe che i rinnovi. I datori di lavoro, quindi, potranno liberamente fare ricorso al contratto di lavoro a termine per un ulteriore periodo (massimo) di dodici mesi, senza ricorrere alle nuove causali di cui all’articolo 19, comma 1, a prescindere da eventuali rapporti instaurati tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore prima del 5 maggio 2023, fatta salva la durata massima dei contratti a tempo determinato prevista dalla legge o dalla contrattazione collettiva (24 mesi). La circolare, al fine di fornire ulteriori chiarimenti in materia di applicazione del periodo di “neutralizzazione” riporta un esempio: “se successivamente al 5 maggio 2023 sia venuta a scadenza un contratto di lavoro a termine instaurato prima di tale data, lo stesso contratto, potrà essere rinnovato o prorogato “liberamente” per ulteriori dodici mesi. Diversamente, se nel periodo transitorio intercorrente tra il 5 maggio 2023 e il 4 luglio 2023 - data di entrata in vigore del comma 1-ter - le parti abbiano già rinnovato o prorogato un rapporto di lavoro a termine per sei mesi, le stesse avranno la possibilità di fare ricorso al contratto a termine per un ulteriore periodo non superiore a sei mesi senza condizioni”. La sottoscrizione di un contratto a termine, quindi, nel periodo c.d. transitorio (5 maggio 2023 – 4 luglio 2023), a differenza del caso in cui il contratto a termine è sottoscritto in data antecedente al 5 maggio, è da tenersi in considerazione ai fini del computo. Al contrario, eventuali contratti sottoscritti in data antecedente al 5 maggio 2023, e sempre nel limite complessivo di 24 mesi, non sono da considerarsi ai fini del calcolo dei dodici mesi acausali.

CIRCOLARE INPS N. 57/2023: INDICAZIONI PER LA FRUIZIONE DELL'ESONERO UNDER 36

In seguito dell’autorizzazione da parte della commissione europea, l’INPS ha emanato la circolare n. 57 del 2023 con la quale ha fornito le istruzioni operative per la gestione degli adempimenti previdenziali connessi alla fruizione dell’esonero under 36.

Datori di lavoro ammessi alla fruizione dell'esonero: l'esonero è riconosciuto a tutti i datori di lavoro privati, inclusi i datori di lavoro del settore agricolo, con riferimento alle assunzioni effettuate tra il 1° luglio 2022 e il 31 dicembre 2023. Si ricorda che la misura è concessa nel rispetto delle condizioni fissate dal Temporary Crisis and Transition Framework.

Rapporti di lavoro incentivati: l'esonero in commento è riconosciuto per le nuove assunzioni a tempo indeterminato e per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato, effettuate dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2023, di soggetti che, alla data dell'evento incentivato, non abbiano compiuto il trentaseiesimo anno di età e non siano mai stati occupati a tempo indeterminato con il medesimo o con altro datore di lavoro. Il requisito anagrafico si intende rispettato qualora il lavoratore, alla data dell'assunzione/trasformazione, abbia un'età inferiore o uguale a 35 anni e 364 giorni.

Misura dell'incentivo: per le assunzioni effettuate tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2022, la misura dell'incentivo è pari all'esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui. Per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, l'incentivo è pari all'esonero dal versamento del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, nel limite massimo di importo pari a 8.000 euro annui. Si ricorda che in caso di rapporti a tempo parziale il "massimale" annuo deve essere proporzionalmente ridotto.

Durata dell'esonero: l'esonero in commento compete per un periodo massimo di 36 mesi a partire dalla data dell'evento che ne dà diritto. Tale periodo massimo di utilizzo viene esteso a 48 mesi per i datori di lavoro privati che effettuino assunzioni e/o trasformazioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna.

Condizioni specifiche di fruizione: fermo restando il possesso da parte delle aziende che intendono avvalersi dell'esonero in commento dei requisiti generali di fruizione di cui all'art. 31 del D.Lgs. n. 150/2015 (es. possesso di un DURC regolare ecc.), si elencano di seguito le condizioni specifiche che danno diritto alla fruizione dell'esonero under 36:

- il lavoratore, alla data della nuova assunzione o trasformazione, non deve avere compiuto trentasei anni;
- il lavoratore, nel corso della sua vita lavorativa, non deve essere stato occupato, presso il medesimo o qualsiasi altro datore di lavoro, in forza di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
- i datori di lavoro non devono avere proceduto, nei sei mesi precedenti l'assunzione, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo o a licenziamenti collettivi, ai sensi della legge 23 luglio 1991, n. 223, nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva;

I datori di lavoro non devono procedere, nei nove mesi successivi all'assunzione, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo ovvero a licenziamenti collettivi, ai sensi della legge n. 223/1991, nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva.

Modalità di esposizione dei dati nel flusso UNIEMENS: al punto n. 9 della circolare INPS n. 57/2023, l'istituto fornisce le istruzioni per la corretta gestione dell'esonero nel flusso UNIEMENS. In particolare, per le assunzioni e/o trasformazioni effettuate tra il 1° luglio 2022 e il 31 dicembre 2022 restano ferme le indicazioni già fornite con il messaggio n. 3389/2021. Si evidenzia che la valorizzazione dell'elemento con riferimento ai mesi pregressi dal mese di luglio 2022 al mese di dicembre 2022 potrà essere effettuata esclusivamente nei flussi UNIEMENS di competenza di luglio 2023, agosto 2023, settembre 2023 e ottobre 2023. Viceversa, i datori di lavoro che intendono fruire dell'esonero per le assunzioni e/o trasformazioni effettuate tra il 1° gennaio 2023 e il 31 dicembre 2023 dovranno operare secondo le consuete modalità di compilazione utilizzando i nuovi codici comunicati nella circolare INPS al punto 9.

Le novità della Legge di Bilancio 2024 in anteprima

DECONTRIBUZIONE PER LAVORATRICI CON FIGLI

Alle lavoratrici madri di tre o più figli con rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato è riconosciuto un esonero del 100 per cento della quota dei contributi previdenziali a carico del lavoratore fino al mese di compimento del diciottesimo

anno di età del figlio più piccolo, nel limite massimo annuo di 3.000 euro riparametrato su base mensile. L'esonero è riconosciuto, in via sperimentale, per i periodi di paga dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2024 [inizialmente era fino al 31 dicembre 2026, errata corrige del 3 novembre] anche alle lavoratrici madri di due figli con rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

MISURA IN MATERIA DI CONGEDI PARENTALI

Nuova modifica all'art. 34 co. 1 del D.Lgs. n. 151/2001 in riferimento al trattamento economico del congedo parentale. Per il solo anno 2024 viene previsto l'innalzamento dell'indennità all'80% per due mesi anziché per uno. Dal 2025, il secondo mese sarà indennizzato al 60% anziché al 30%. La misura può essere fruita in alternativa tra i due genitori per la durata massima di due mesi fino al compimento del sesto anno di vita del bambino. Quanto sopra si applica ai lavoratori che terminano il periodo di congedo obbligatorio di maternità, paternità e paternità alternativo successivamente al 31 dicembre 2023.

DETAZZAZIONE DEL LAVORO NOTTURNO E FESTIVO PER I DIPENDENTI DI STRUTTURE TURISTICO-ALBERGHIERE

Per il periodo dal 1° gennaio 2024 al 30 giugno 2024 ai lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e ai lavoratori del comparto del turismo, ivi inclusi gli stabilimenti termali, è riconosciuto un *trattamento integrativo speciale*, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15% delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del D.Lgs. n. 66/2003, effettuate nei giorni festivi. Quanto sopra trova applicazione in favore dei lavoratori dipendenti del settore privato titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nel periodo d'imposta 2023, a euro 40.000. Il sostituto d'imposta riconosce il trattamento integrativo speciale su richiesta del lavoratore, che attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno 2023.

DETAZZAZIONE PREMI DI RISULTATO

Per i premi e le somme erogati nell'anno 2024, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività è ridotta al 5%.

MISURE FISCALI PER IL WELFARE AZIENDALE

La manovra finanziaria dovrebbe intervenire nuovamente sul limite di esenzione dei fringe benefit, introducendone due diversi per l'anno d'imposta 2024.

In particolare non concorreranno 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 l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Tale limite è elevato a 2.000 euro per i lavoratori con figli fiscalmente a carico ai sensi dell'art. 12 del TUIR.

ESONERO PARZIALE DAI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI A CARICO DEI LAVORATORI DIPENDENTI

La manovra finanziaria, per i periodi di paga dal 1° gennaio al 31 dicembre 2024, dovrebbe prevedere un esonero, senza effetti sul rateo di tredicesima, sulla quota dei contributi previdenziali a carico del lavoratore del 6%, a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, al netto del rateo di tredicesima. L'esonero dovrebbe essere incrementato di un ulteriore punto percentuale a condizione che

la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro, al netto del rateo di tredicesima.