

Corsi - Seminari
Formazione Professionale

2012
CONGUAGLI DI FINE ANNO
E NOVITÀ LAVORO

ed. Novembre 2012

The logo for INAZ, featuring the word "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. 2012** - 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 07.11.2012

Sommaro

II CONGUAGLIO PREVIDENZIALE	5
Novità e conferme	5
Perché effettuare il conguaglio contributivo	9
Quando effettuare il conguaglio contributivo	9
La retribuzione imponibile ai fini contributivi	10
Esclusioni dalla base imponibile ai fini contributivi	11
Il minimale retributivo	12
Il massimale contributivo annuo	23
Il contributo aggiuntivo IVS 1%	25
Le erogazioni liberali e i sussidi occasionali	27
Le erogazioni liberali "in natura"	27
I Fringe benefit	28
I Prestiti ai dipendenti	29
I piani di stock option	30
Le operazioni societarie straordinarie	31
Le quote TFR versate al Fondo di Tesoreria	33
La rivalutazione del TFR al Fondo Tesoreria e l'imposta sostitutiva	37
I contributi 2012 per i lavoratori parasubordinati	38
Esempio di conguaglio contributivo di fine anno	39
II CONGUAGLIO FISCALE	41
Le principali novità fiscali del 2012	41
Il rientro dei talenti	42
Caratteristiche	45
Elementi da riconsiderare in sede di conguaglio	47
Il conguaglio dei redditi di lavoro dipendente e assimilati	50
Termini del conguaglio fiscale	51
Modalità del conguaglio fiscale	51
Determinazione del reddito di lavoro dipendente	53
I redditi da conguagliare	55
Compensi di "produttività" soggetti a detassazione 10%: le novità 2012	56
I redditi esclusi dal conguaglio ex art. 23 DPR 600/73	57
Elementi che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente	58
I Fringe benefit	60
I Fringe benefit tassati in misura "convenzionale"	60
Rimborsi spese e trasferte	63
Indennità forfetaria	64
Rimborso misto	64
Rimborso analitico	64
Gli oneri deducibili	65
I contributi ai fondi pensione	65
I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero	65
La determinazione dell'irpef	66
Le detrazioni per carichi di famiglia	67
Esempi di calcolo delle detrazioni d'imposta per figli a carico	74
Le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati	79
La detrazione per contratti di locazione	82
Attribuzione delle detrazioni d'imposta da parte del sostituto d'imposta	85
Le detrazioni d'imposta per i "non residenti"	85
Nozione di "reddito complessivo"	87
Le comunicazioni azienda-lavoratori	88
Richieste relative all'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle somme ad incremento della produttività	91
Le operazioni di conguaglio di fine anno	95
Il conguaglio complessivo	98
Il decesso del dipendente	102
Tassazione dei compensi di collaborazione coordinata e continuativa	103
LE ADDIZIONALI ALL'IRPEF	118
L'addizionale regionale irpef	119
Modalità di effettuazione delle trattenute di addizionale regionale	121
Addizionali regionali all'irpef per il 2012	122
Le addizionali comunali irpef	126
Aliquote addizionale comunale, pubblicate sul sito www.finanze.it	132
Delibere comunali modificative dell'aliquota dell'addizionale comunale Irpef	133
Le addizionali Irpef dei collaboratori co.co	134
VERSAMENTI E MOD. F24	137
Versamenti di ritenute	137
Versamento telematico per i Titolari di partita IVA	138
Il mod. F24	139
Versamenti addizionale comunale irpef	139
Compensazione di imposte e contributi	141
Sanzioni mod. F24	142
ALTRI ADEMPIMENTI E NOVITA'	143
Versamento imposta sostitutiva rivalutazione TFR (acconto e saldo)	143
Esempi	147
Misure compensative TFR: dal 2012, esonero a 0,26%	149
LO SGRAVIO CONTRIBUTIVO SUI PREMI DI RISULTATO 2011	150
DMA 2 La nuova denuncia mensile analitica è integrata nel flusso uniemens	154
ASPI e mini ASPI dal 2013	165

IL CONGUAGLIO PREVIDENZIALE

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 2012 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.

Novità e conferme

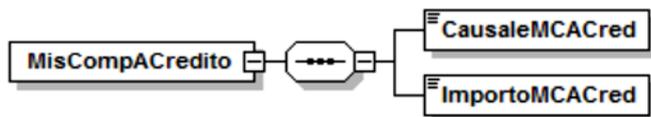
MISURE COMPENSATIVE ALLE IMPRESE CHE CONFERISCONO TFR

L'esonero contributivo ex art. 8, D.L. 203/2005 in favore dei datori di lavoro che versano il TFR maturando, in tutto o in parte, a forme pensionistiche complementari e/o al fondo di tesoreria è stato incrementato a decorrere dal 1° gennaio 2012 nella misura dello 0,26% dei contributi dovuti¹.

La misura di tale esonero contributivo sarà dello 0,27% a decorrere dal 1° gennaio 2013.

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

Nel corso dell'anno 2011 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 TF 14 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.

LO SGRAVIO CONTRIBUTIVO 2011

Entro il 16 gennaio 2013 i datori di lavoro aventi diritto potranno recuperare l'agevolazione dello sgravio contributivo sui premi erogati nell'anno 2011. Tale recupero arriva a seguito delle richieste presentate nel 2012, che abbiano ricevuto l'apposita autorizzazione dall'Inps.

MINIMALI E MASSIMALI 2012

Sono stati aggiornati i valori dei minimali e massimali 2012 da utilizzarsi per il calcolo delle contribuzioni previdenziali e assistenziali (Circolare INPS n. 21 del 9 febbraio 2012 e approfondimenti in questa stessa dispensa).

RETRIBUZIONI CONVENZIONALI LAVORATORI ITALIANI IN PAESI EXTRACOMUNITARI

Sono stati aggiornati i valori delle retribuzioni convenzionali da considerare per l'anno 2012 ai fini del calcolo dei contributi dovuti dai lavoratori occupati in Paesi extracomunitari nonché per il calcolo dell'imposte sul reddito di lavoro dipendente (con D.M. 24 gennaio 2012 in G.U. 30/01/2012, n. 24).

CONTRIBUTI TFR AL FONDO DI TESORERIA INPS

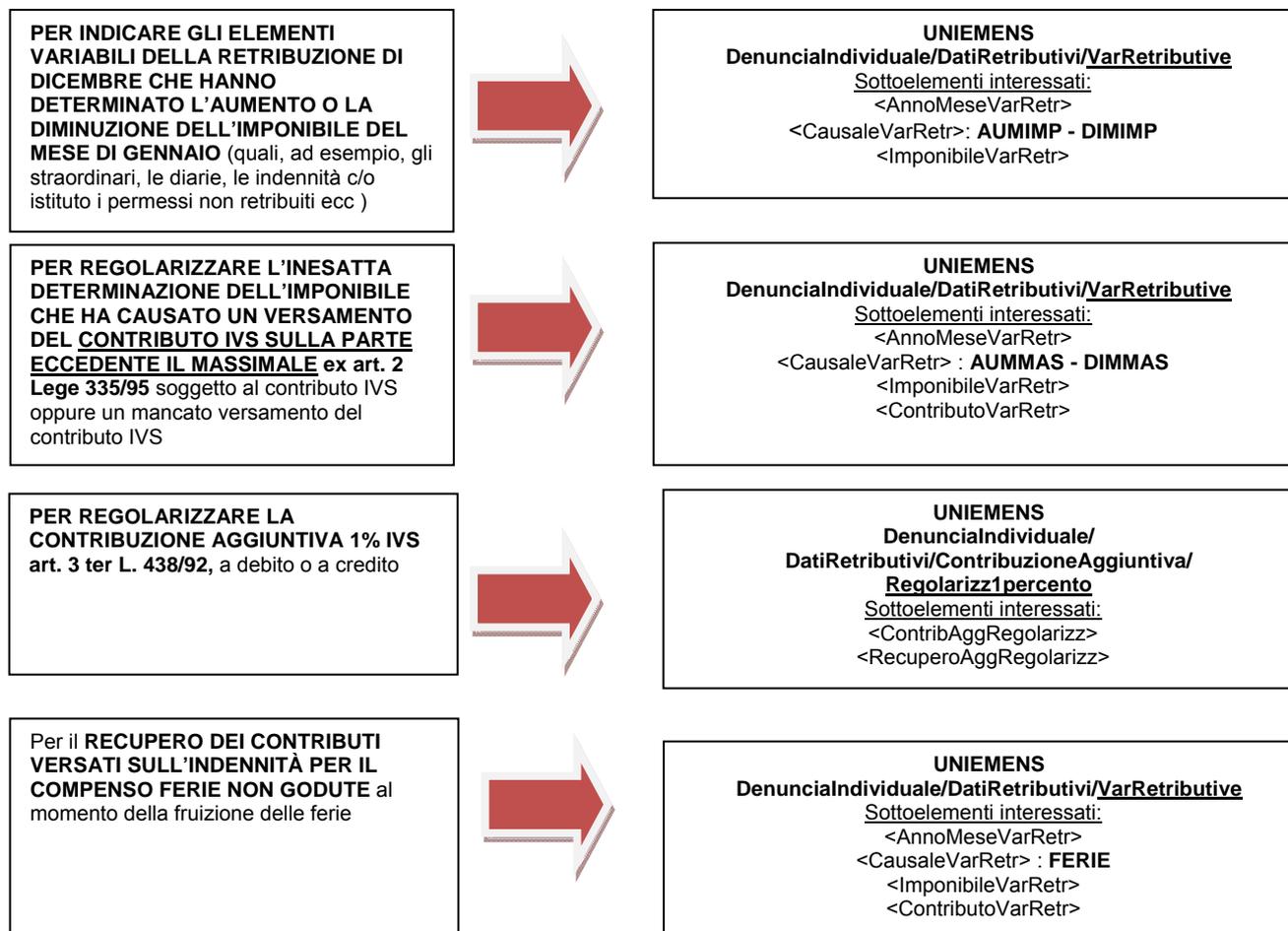
Nel caso in cui determinati elementi retributivi non fossero stati inclusi nella retribuzione utile per il calcolo del contributo TFR dovuto al Fondo di Tesoreria presso l'INPS potrebbe insorgere la necessità di operare dei conguagli.

¹ Si 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.

I CONGUAGLI DI FINE ANNO SULL' UNIEMENS

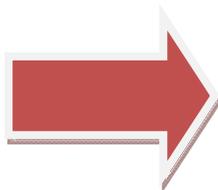
Particolare attenzione va rivolta alle ripercussioni delle operazioni di conguaglio previdenziale sulle denunce contributive individuali.

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.



Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUTIONE DOVUTA SUI FRINGE BENEFIT** (art. 51, c. 3 TUIR) di importo complessivamente superiore al limite di euro 258,23 anche a seguito di cumulo con quanto erogato da precedente datore

Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUTIONE DOVUTA SUL BENEFIT RELATIVO ALL'UTILIZZO DELL'AUTO AZIENDALE AD USO PROMISCUO**: per la esatta quantificazione del Benefit 4.500 x Valore Km tariffe ACI)



UNIEMENS
DenunciaIndividuale/DatiRetributivi/Imponibile
DenunciaIndividuale/DatiRetributivi/Contributo

Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUTIONE 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 31/12/2012** 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
DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/
MeseTesoreria/ Contribuzione/ImportoProgresso
Sottoelementi interessati:
 <AnnoMeseDal>
 <TipolmpPregCMT> : cod. **CF02**



UNIEMENS
DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/Misu
reCompensative/MisCompACredito
Sottoelementi interessati:
 <CausaleMCACred>: cod. **TF12 - TF16**
 <ImportoMCACred>



Versate in eccedenza



UNIEMENS
DenunciaAziendale/AziendaTFR/RecuperoTFR
Sottoelementi interessati:
 <CausaleRecTFR>: **RF01**
 <ImportoRecTFR>



UNIEMENS
DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/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
DenunciaIndividuale/DatiRetributivi/VarRetributive
Sottoelementi interessati:
 <InquadramentoLav>
 <Matricola Azienda>

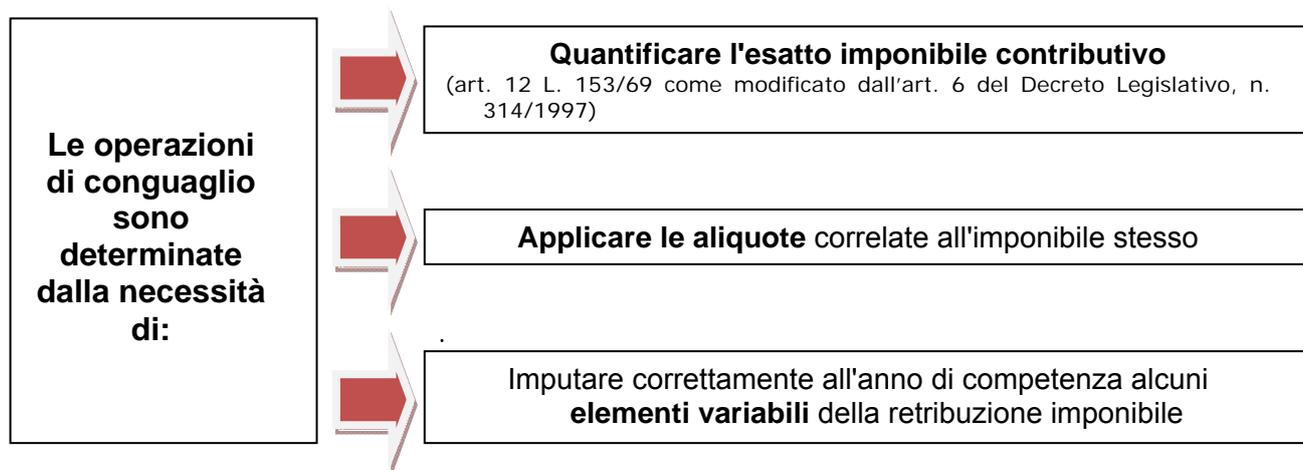
Per l'eventuale recupero del **CONTRIBUTO DI**
SOLIDARIETA' DEL 10% (EX L. 166/91) su
 contributi e somme accantonate per finalità di
 previdenza complementare



UNIEMENS
DenunciaAziendale/AltrePartiteACredito
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 2012 (scadenza versamento 16 gennaio 2013) oppure con quella del mese di gennaio 2013 (scadenza versamento 18 febbraio 2013).

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 (scadenza versamento 18 marzo 2013), 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 2012 che potranno quindi svolgersi:

- con la denuncia contributiva relativa al **mese di dicembre 2012**, con scadenza 31/1/2013 (pagamento dei contributi entro il 16/1/2013), oppure
- con la denuncia relativa al **mese di gennaio 2013**, con scadenza il 28/02/2013 (pagamento dei contributi entro il 18/2/2013) senza aggravio di interessi o altri oneri accessori;
- con la denuncia relativa al **mese di febbraio 2013**, con scadenza il 01/04/2013 (pagamento dei contributi entro il 18/03/2013) senza aggravio di interessi o altri oneri accessori.

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.L.vo 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 2012	Euro
Valore delle prestazioni e delle indennità sostitutive della mensa (giornaliero)	5,29
Fringe benefit (tetto annuale)	258,23
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

*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, oppure le 15 mensilità spettanti al lavoratore in caso di rinuncia alla reintegrazione disposta dal giudice oppure le 14 mensilità corrisposte al lavoratore nei casi previsti dall'art. 8 L. 604/66 riformulato dalla L. 108/90 in cui risulti accertato che non ricorrono gli estremi della giusta causa o di giustificato motivo oggettivo e non intervenga la riassunzione dentro il termine di 3 giorni
- 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.L.vo 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:
<ul style="list-style-type: none"> • 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.

I premi di risultato previsti dai contratti di 2° livello

Si ritiene opportuno segnalare che, dall'1.1.2008, le erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata alla misurazione di incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività (c.d. premi di risultato) non sono più escluse dalla retribuzione imponibile come prevedeva l'art. 27 DPR 597/1955 sostituito dall'art. 12 c. 4 della L. 153/69. Infatti l'art. 1 c. 67 della legge n. 247/2007 (Finanziaria 2008) ha abrogato, dall'1.1.2008, il regime contributivo delle erogazioni previste dai contratti di secondo livello di cui all'art. 2 della L. 135/1997 (c.d. "decontribuzione"); il c. 69 ha invece abrogato l'esclusione dalla base imponibile contributiva delle predette somme. Ne consegue che, a decorrere dal 1.1.2008, le predette erogazioni **sono previdenzialmente imponibili** ancorché sulle stesse il medesimo art. 1 c. 67 della L. 247/2007 abbia previsto, in via sperimentale, per il triennio 2008-2010 e nel limite delle risorse disponibili, uno sgravio contributivo a favore delle imprese pari al 25% dei contributi a loro carico e l'esonero totale dei contributi a carico dei lavoratori. Detto sgravio del 25% è stato prorogato anche per tutto il 2011 entro il limite di spesa di 650 milioni (art. 47, c. 1, L. 220/2010 c.d. Legge di stabilità 2011).

Come noto nel corso del 2012 sono stati conguagliati sia i premi erogati nel 2010 che quelli erogati nel 2011, portando alla restituzione dei benefici relativi anche in favore dei dipendenti.

L. 247/2007 art. 1, c. 67

Con effetto dal 1° gennaio 2008 è abrogato l'articolo 2 del decreto-legge 25 marzo 1997, n. 67, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 1997, n. 135.

L. 247/2007 art. 1, c. 69

È abrogata la disposizione di cui all'articolo 27, comma 4, lettera e), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1955, n. 797.

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 minimali 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. 14 del 2 febbraio 2009).

I suddetti limiti minimi di retribuzione giornaliera per l'anno **2012**, già adeguati al 9,50% del Trattamento minimo mensile di pensione **al 1° gennaio 2012** sono i seguenti:

Settore	Operaio	Impiegato	Dirigente
Industria	45,70	45,70	126,41
Amministrazioni dello Stato e altre P.A.	45,70	45,75	96,11
Artigianato	45,70	45,70	=
Agricoltura	40,65 ²	53,34	101,14
Credito, assicurazioni e servizi	45,70	45,70	126,41
Commercio	45,70	45,70	126,41

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 le 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 (dpr 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 DPR 602/70 il limite di retribuzione giornaliera è pari a euro **45,70**.

² Non soggetto all'adeguamento di cui all'art. 7 c. 1 L. 638/83, ai sensi del c. 5 dello stesso articolo

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 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 2012 il minimale di retribuzione giornaliera è pari a euro 45,70. 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.L.vo 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 2012, pari a € 45,70) 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 **2012** il limite minimo di retribuzione giornaliera è di euro **45,70**, nell'ipotesi di orario normale di 40 ore settimanali, il procedimento di calcolo è il seguente: $(45,70 \times 6) / 40 = 6,86$

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 **2012** 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. 24 gennaio 2012** (in G.U. 30/01/2012, n. 24). 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 della CE. 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 della Comunità europea (C.E.)

Italia, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda, Spagna, Lussemburgo, Olanda, Portogallo, Spagna, Svezia nonché a far tempo dal 1° maggio 2004- a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di adesione all'Unione Europea stipulato tra gli Stati membri dell'Unione e 10 nuovi Stati- Repubblica Ceca, Repubblica di Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Slovenia, Slovacchia, Ungheria e dal 1° gennaio 2007 Romania e Bulgaria

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.

Convenzione europea di sicurezza sociale,

Turchia.

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

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), Slovenia, Principato di Monaco, Tunisia, Uruguay, USA e Venezuela, Stato Città del Vaticano, Croazia e Corea .

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)

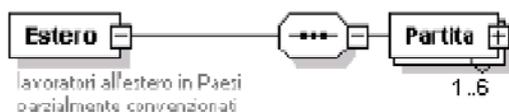
- **Indennità sostitutiva di preavviso** - L'obbligo contributivo deve esser assolto con il sistema convenzionale.
- **Variazioni retributive** - La retribuzione può subire delle variazioni nei seguenti due casi:
 - passaggio da una qualifica all'altra nel corso del mese;
 - mutamento nel corso del mese 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 dovesse determinare 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.

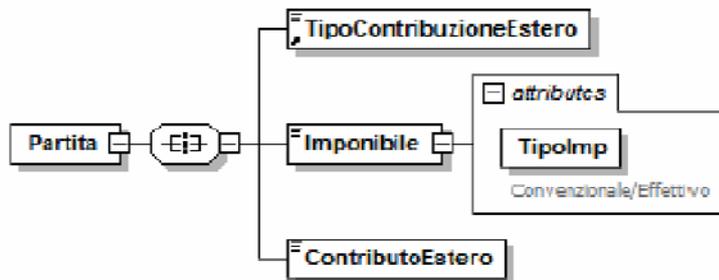
- **Massimale contributivo** - Il limite del massimale contributivo annuo per i lavoratori assunti dall'1.1.1996 privi di anzianità contributiva al 31/12/1995 pari per l'anno 2012 ad euro 96.149,00 si applica anche sulle retribuzioni convenzionali che eccedono il predetto limite.

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 UNIEMENS 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 CUA
- 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 DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI 2012 OPERAI E IMPIEGATI - VALORI 2012

SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
Industria	Operai	I	Fino a	1.826,06	1.826,06
		II	Da a	1.826,07 1.933,28	1.933,28
		III	Da a	1.933,29 2.040,49	2.040,49
		IV	Da	2.040,50 in poi	2.147,67
	Impiegati	I	Fino a	2.147,67	2.147,67
		II	Da a	2.147,68 2.552,29	2.552,29
		III	Da a	2.552,30 2.956,95	2.956,95
		IV	Da a	2.956,96 3.361,59	3.361,59
		V	Da	3.361,60 in poi	3.766,21
	Industria edile	Operai	Operai		
Operai specializzati					2.007,86
Operai 4° livello					2.147,67
Impiegati		Impiegati d'ordine			2.147,67
		Impiegati di concetto			2.472,56
		Impiegati direttivi di VI livello			3.060,04
		Impiegati direttivi di VII livello			3.516,23
Autotrasporto e spedizione merci	Operai	I	Fino a	1.826,06	1.826,06
		II	Da a	1.826,07 1.933,28	1.933,28
		III	Da a	1.933,29 2.040,49	2.040,49
		IV	Da	2.040,50 in poi	2.147,67
	Impiegati	I	Fino a	2.147,67	2.147,67
		II	Da a	2.147,68 2.552,31	2.552,31
		III	Da a	2.552,32 2.956,95	2.956,95
		IV	Da a	2.956,96 3.361,59	3.361,59
		V	Da	3.361,60 in poi	3.766,21

OPERAI E IMPIEGATI - VALORI 2012

SETTORE	QUALIFICHE						
	Terza area professionale				Seconda area professionale		
Credito	IV livello 3.229,97	III livello 2.983,71	II livello 2.676,59	I livello 2.369,48	2.284,88		
Assicurazioni	Capi ufficio 2.980,47	Vice capi ufficio 2.711,26	Impiegati di concetto 2.524,27	Impiegati d'ordine 2.317,40	Ausiliari 2.121,14		
Commercio	Impiegati con funzioni direttive (I livello) 2.328,68	Impiegati di concetto e III livello) 2.186,12	(II) Personale d'ordine (IV livello) 1.942,76	Altro personale (V livello) 1.876,46	Altro personale (VI livello) 1.400,37		
		2.013,96					
Trasporto aereo	Impiegati con funzioni importanti determinate aree aziendali 3.245,02	Impiegati con mansioni specifico contenuto profess.con limitata discrezionalità (funz. III categoria) 2.965,86	Impiegati di concetto e operatori aeronautici (III livello) 2.780,87	Impiegati e operai (IV e V livello contrattuale) 2.316,74	Impiegati e operai (VI, VII, VIII e IX livello contrattuale) 2.225,90		
Agricoltura	Impiegati con autonomia di concezione e potere di iniziativa (I categoria) 1.588,02	Impiegati con solo potere di iniziativa (II categoria) 1.462,72	Impiegati con specifiche funzioni (III categoria) 1.353,98	Impiegati con funzioni d'ordine (IV categoria) 1.289,66	Operai specializzati super 1.471,99	Operai specializzati 1.410,98	
Industria cinematografica	Figure professionali di massimo livello (VII livello) 4.024,13	Figure professionali intermedie (VI livello A e B) 3.495,77	Assistenti attività professionali e capi squadra (V livello) 3.024,23	Maestranze qualificate (III e IV livello) 2.874,38	Aiuti attività tecniche e professionali (II livello) 2.361,17	Operai generici 2.175,50	Generici cinematografici 2.072,08
Spettacolo	Impiegati direttivi 2.292,22	Impiegati con funzioni direttive 2.058,81	Impiegati di concetto 1.872,49	Impiegati d'ordine 1.693,47	Operai specializzati 1.825,41	Operai 1.602,15	
	Professori d'orchestra 2.175,50	Artisti del coro 1.643,73	Tersicorei 1.950,09	Personale artistico e tecnico del teatro di posa, rivista e commedia musicale 1.621,85			
Artigianato	Impiegati e operai specializzati 2.163,58	Impiegati d'ordine e operai qualificati 1.852,60	Operai 1.708,72				

Le tabelle delle aliquote contributive in vigore dal 1° gennaio 2012.

QUALIFICHE	TIPO DI ASSICURAZIONE													Contrib. totale	Di cui a carico dip.
	Fondo pensioni lavoratori dipendenti (1)		FPLD aggiuntivo (art. 3 L. 297/82)	DS	Fondo garanzia (art. 2 L. 297/82)	C U A F	CIG	CIGS	Mobilità (art. 16 L. 223/91)	Malattia	Maternità				
Industria in genere															
Operai	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90				2,22	0,46	40,07	9,19
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90	0,90	0,30	0,30	2,22	0,46	41,27	9,49
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,20	0,90	0,30	0,30	2,22	0,46	41,57	9,49
Imp/quadri	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90					0,46	37,85	9,19
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90	0,90	0,30	0,30		0,46	39,05	9,49
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,20	0,90	0,30	0,30		0,46	39,35	9,49
Viagg/piazz	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90					0,24	37,63	9,19
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90	0,90	0,30	0,30		0,24	38,83	9,49
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,20	0,90	0,30	0,30		0,24	39,13	9,49
Industria edile															
Operai	fino a 15	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	5,20				2,22	0,46	44,17	9,19
	oltre 15	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	5,20	0,90	0,30		2,22	0,46	45,07	9,49
	Imp/quadri	fino a 15	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	1,90				0,46	38,65	9,19
Imp/quadri	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	1,90	0,90	0,30			0,46	39,55	9,49
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	2,20	0,90	0,30			0,46	39,85	9,49
	Viagg/piazz	fino a 15	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	1,90				0,24	38,43	9,19
Viagg/piazz	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	1,90	0,90	0,30			0,24	39,33	9,49
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	2,41	0,20	0,68	2,20	0,90	0,30			0,24	39,63	9,49
	Industria lapidei														
Operai	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	3,70				2,22	0,46	41,87	9,19
	oltre 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	3,70	0,90	0,30	0,30	2,22	0,46	43,07	9,49
	Imp/quadri	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90				0,46	37,85	9,19
Imp/quadri	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90	0,90	0,30	0,30		0,46	39,05	9,49
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,20	0,90	0,30	0,30		0,46	39,35	9,49
	Viagg/piazz	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90				0,24	37,63	9,19
Viagg/piazz	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,90	0,90	0,30	0,30		0,24	38,83	9,49
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,20	0,90	0,30	0,30		0,24	39,13	9,49
	Artigiani in genere (2)														
Operai		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00					2,22	0,00	36,12	9,19
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00		0,90	0,30	0,30	2,22	0,00	37,32	9,49
Imp/quadri		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00						0,00	33,90	9,19
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00		0,90	0,30	0,30		0,00	35,10	9,49
Artigiani edili (2)															
Operai		32,50	9,19	0,50	1,50	0,20	0,00	5,20				2,22	0,00	42,12	9,19
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	1,50	0,20	0,00	5,20	0,90	0,30		2,22	0,00	43,02	9,49
Imp/quadri		32,50	9,19	0,50	1,50	0,20	0,00	1,90					0,00	36,60	9,19
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	1,50	0,20	0,00	1,90	0,90	0,30			0,00	37,50	9,49
Artigiani lapidei (2)															
Operai		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	3,70				2,22	0,00	39,82	9,19
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	3,70	0,90	0,30	0,30	2,22	0,00	41,02	9,49
Imp/quadri		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	1,90					0,00	35,80	9,19
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	1,90	0,90	0,30	0,30		0,00	37,00	9,49

Libere professioni															
Operai, imp e quadri		32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68					2,44	0,24	38,17	9,19
Viagg e piazz		32,20	32,50		1,61	0,20	0,68						0,24	35,73	9,19
Imprese commerciali (3) (5)															
Operai, imp e quadri	fino a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68					2,44	0,24	38,17	9,19
	oltre 50 e fino a 200	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68		0,90	0,30	0,30	2,44	0,24	39,37	9,49
	oltre 200	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68		0,90	0,30	0,30	2,44	0,24	39,37	9,49
Viagg / piazz	fino a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68						0,24	35,73	9,19
	oltre 50 e fino a 200	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68		0,90	0,30	0,30		0,24	36,93	9,49
	oltre 200	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68		0,90	0,30	0,30		0,24	36,93	9,49
Commercianti (2)															
Operai, imp e quadri	fino a 50	32,50	9,19	0,50	0,48	0,20	0,00					2,44	0,00	36,12	9,19
Viagg e piazz	fino a 50	32,50	9,19	0,50	0,48	0,20	0,00						0,00	33,68	9,19
Esercizi pubblici (3)															
Operai imp e quadri		32,50	9,19	0,50	0,48	0,20	0,00					3,21	0,00	36,89	9,19
Proprietari fabbricati															
Operai		32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68					2,44	0,24	38,17	9,19
Imp		32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68						0,24	35,73	9,19
Portieri		32,50	8,84		1,61	0,20	0,68						0,24	35,03	8,84
Credito, assicurazioni, servizi tributari (4)															
Salariati		32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68					2,55	0,46	38,50	9,19
Operai imp e quadri		32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68						0,46	35,95	9,19

Note:

- (1) Sulle retribuzioni eccedenti euro **44.204,00** (euro **3.684,00 mensili**) è dovuto il contributo FPLD aggiuntivo 1% a carico del dipendente.
- (2) Per i datori di lavoro **non iscritti negli elenchi nominativi** IVS il contributo CUAF è elevato a 2,48% (-0,80 e - 1,00 = 0,68% nettizzata).
- (3) Per i datori di lavoro iscritti negli elenchi nominativi IVS il contributo CUAF è ridotto a 0,43% (-0,80 = 0,00% nettizzata)
- (4) Dal 2008 non è più dovuto al Fondo di solidarietà a sostegno del reddito e dell'occupazione il contributo aggiuntivo dello 0,375% a carico del datore di lavoro e dello 0,125% a carico del lavoratore da calcolare sulla retribuzione imponibile di tutti i dipendenti con contratto a tempo indeterminato. Anche per il personale delle imprese di assicurazione tale contributo non è più dovuto.
- (5) Dette aliquote si applicano anche alle agenzie di viaggio e turismo, compresi gli operatori turistici con più di 50 addetti, ed alle imprese di vigilanza che occupano più di 15 addetti.

N.B.:

- Per le assunzioni agevolate per le quali i datori di lavoro versano il contributo nella misura per gli apprendisti, l'aliquota dovuta è del 19,19% ovvero 19,49 per i datori rientranti nel campo di applicazione della Cigs;
- Per i dipendenti non aventi anzianità contributiva all'1.1.1996 e per quelli optanti per il sistema contributivo, il contributo IVS è dovuto fino al massimale annuo pari a euro **96.149,00**
- La retribuzione minima giornaliera da assumere per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza è di € 45,70. La copertura pensionistica per l'intero anno richiede il versamento di contributi su una retribuzione minima settimanale di € 192,40 (€ 10.005,00 minimale annuo) pari al 40% del trattamento minimo di pensione (€ 481). Al di sotto di questo importo viene accreditato un numero di settimane proporzionalmente ridotto.

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 goduti, a seguito di fruizione degli stessi**
- **I fringe benefit** esenti se non superiori a euro 258,23 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:

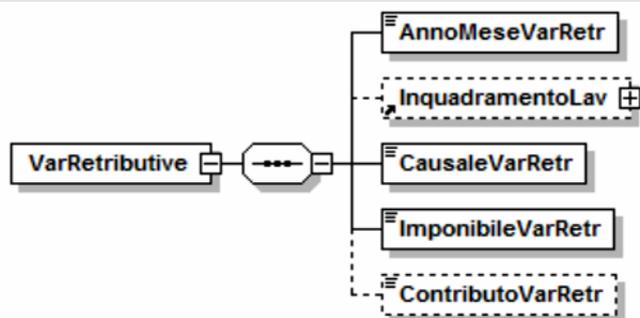
- l'indennità di cassa;
- i prestiti ai dipendenti
- i congedi parentali in genere.
- i ratei di retribuzione del mese di Dicembre pagati nel successivo mese di gennaio, per effetto di assunzione effettuata dopo la chiusura dell'elaborazione delle paghe di Dicembre, mese in cui è intervenuta l'assunzione 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 <VarRebtributive>.

DENUNCIA UNIEMENS

Gli eventi o elementi che hanno determinato l'aumento o la diminuzione delle retribuzioni imponibili di competenza del mese di dicembre 2012, i cui adempimenti contributivi sono assolti nel mese di gennaio 2013, dovranno essere evidenziati nella denuncia retributiva e contributiva UNIEMENS di detto mese di GENNAIO utilizzando l'elemento <VarRebtributive> di <DatiRebtributivi> di <DenuncialIndividuale>.



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 2012 incrementano l'imponibile di gennaio 2013, l'indennità di malattia c/o INPS di Dicembre 2012 decreta l'imponibile di gennaio 2013) i datori di lavoro devono segnalare tale situazione facendo ricorso all'elemento <VarRebtributive> che dovrà essere compilato con le seguenti modalità:

- nel campo <AnnoMeseVarRetr>: "2012 12" 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 2012) e la corrispondente diminuzione dell'imponibile del mese corrente (gennaio 2013) oppure il codice "DIMIMP" (ex D000 e similari) per indicare la diminuzione dell'imponibile della denuncia originaria (dicembre 2012) e il corrispondente aumento dell'imponibile del mese corrente (gennaio 2013);
- nel campo <ImponibileVarRetr>, va indicata la quota di retribuzione che può comportare l'aumento o la diminuzione dell'imponibile del mese di dicembre 2012. 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 2013 dell'importo indicato e contestualmente di diminuire o incrementare quella del mese di Dicembre 2012. 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 2012 corrisposti nel mese di gennaio 2013

- rimangono acquisiti nel 2013 per quanto riguarda la relativa contribuzione e l'eventuale incidenza sui massimali, aliquote, agevolazioni ecc;
- sono da considerare di competenza del 2012, ai fini della contribuzione pensionabile

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

- nella CUD 2013 e nella dichiarazione mod. 770/2013.

Le aziende possono comunicare gli importi in questione con i codici sopraindicati anche con la denuncia del mese di Febbraio 2013.

ESEMPIO - Compenso per lavoro straordinario effettuato in dicembre 2012 pagato in gennaio 2013

Lavoratore con qualifica di impiegato industria a tempo pieno e indeterminato che nel mese di gennaio 2013 riceve la liquidazione di un compenso per lavoro straordinario effettuato nel precedente mese di dicembre 2012, 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 2013, dovrà essere indicato:

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

Nell'elemento **<VarRebtributive>**:

- **<AnnoMeseVarRetr>**: 2012-12
- **<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 2013 in aumento alla retribuzione imponibile del mese precedente (Dicembre).

Compilazione Flusso UNIEMENS - Mese di Gennaio 2013

```

<PosContributiva>
Composizione = CP
.....
<DenunciaIndividuale>
.....
<Qualifica1> 2 </Qualifica1>           = Impiegato
<Qualifica2> F </Qualifica2>          = Tempo pieno
<Qualifica3> I </Qualifica3>          = Tempo indeterminato
.....
<DatiRebtributivi>
.....
<Imponibile> 1180 </Imponibile>
<Contributo> 464,33 </Contributo>
.....
<VarRebtributive>
  <AnnoMeseVar> 2012 12 </AnnoMeseVar>
  <CausaleVarRetr> AUMIMP </ CausaleVarRetr >
  <ImponibileVarRetr> 180 </ ImponibileVarRetr >
</VarRebtributive>
.....
</DatiRebtributivi>
</DenunciaIndividuale>
.....
</DenunciaAziendale>
</PosContributiva>
    
```

ESEMPIO – Pagamento in gennaio 2013 dei ratei di dicembre 2012 per assunzione dopo l'elaborazione delle paghe

Riflessi UNIEMENS riguardo al Pagamento dei Ratei di retribuzione del mese di Dicembre 2012 nel successivo mese di gennaio 2013 (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 2013, occorrerà utilizzare l'elemento "Variabili retributive" per l'attribuzione all'anno 2012.

Data assunzione lavoratore: 29/12/2012.

Rateo di retribuzione mese di dicembre 2012: euro 150

Retribuzione imponibile mese di gennaio 2013: 1450 euro (1.300 + 150 rateo mese di dicembre).

DENUNCIA UNIEMENS MESE DI GENNAIO 2013

Nell'elemento **<Imponibile>** di **<DatiRebtributivi>** va indicato l'importo di **1450** (1300 + 150)

L'elemento **<VarRebtributive>** va così compilato:

- nel campo **<AnnoMeseVarRetr>** 2012 12;
- nel campo **<CausaleVarRetr>** il codice **AUMIMP** per indicare l'aumento della retribuzione imponibile di dicembre 2012;
- nel campo **<ImponibileVarRetr>**, il valore di euro **150**. L'informazione comporta l'incremento della retribuzione imponibile della denuncia di dicembre 2012 e il decremento dell'imponibile di gennaio 2013.

Il massimale contributivo annuo

Perché il conguaglio

Occorre verificare se i contributi IVS sono stati versati, nell'anno 2012, su quote di retribuzione eccedenti il massimale annuo di **€96.149,00**.

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.

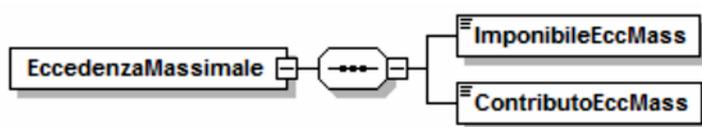
Il massimale in esame viene rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'Istat.

Per l'anno **2012** il massimale annuo della base contributiva è pari a euro **96.149,00** (circolare INPS n. 21/2012).

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, DS, 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>.

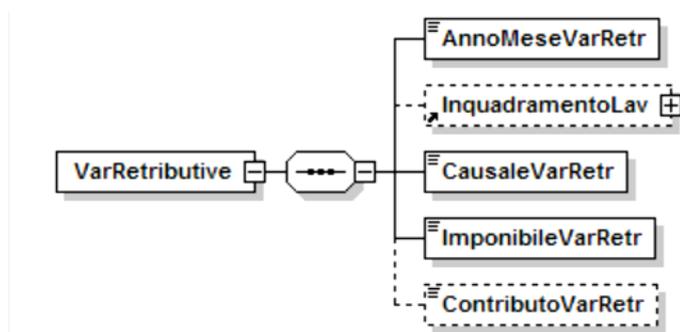
Le regole per il massimale contributivo

- 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 (CUD 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.

LA REGOLARIZZAZIONE A CONGUAGLIO DELL'INESATTO ASSOGETTAMENTO 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 2012 assolti sulla denuncia del mese di gennaio 2013

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 2012** 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 2013 con incidenza sul nuovo massimale annuo. Qualora, invece, **non sia stato superato il tetto** relativo all'anno precedente (2012), i suddetti elementi variabili del mese di dicembre, considerati nel mese di gennaio concorrono alla determinazione del tetto 2012 fino al limite previsto.

I datori di lavoro certificheranno l'**imponibile 2012** tenendo conto della correzione operata, anche sul CUD 2013 e sulla dichiarazione mod. 770/2013.

Al contrario, in caso di superamento del massimale relativo all'anno 2012, la prestazione di lavoro straordinario effettuata nel mese di dicembre e corrisposta nel successivo mese di gennaio, sarà considerata di competenza dell'anno 2013.

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.

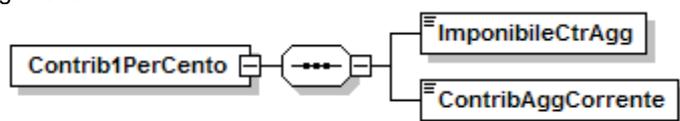
Il contributo aggiuntivo IVS 1%

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 a €44.204,00 annue

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 2012, il limite prima fascia di retribuzione pensionabile annua è pari ad euro 44.204,00 che rapportato a 12 mesi e pari ad euro mensili 3.684,00 (circolare INPS n. 21/2012). Si precisa che ai fini del versamento del contributo aggiuntivo in trattazione deve essere osservato il criterio della mensilizzazione.

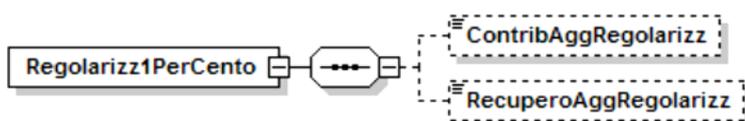
Di conseguenza, le aziende che hanno alle proprie dipendenze lavoratori per i quali, nel mese in cui si riferisce la denuncia superano la retribuzione imponibile di euro 3.684,00 versano sulla parte eccedente l'importo il contributo dell'1% indicando a livello individuale nell'UNIEMENS, nell'elemento <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. CUD 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 2012, anche con quella relativa al mese di gennaio o di febbraio 2013.

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 similari), 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 similari) 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 2013, non incidono sulla determinazione del massimale 2012 di prima fascia di retribuzione annua pensionabile, pari a €. 44.204,00. 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 2013. 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 CUD) 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 che nel mese di dicembre 2012 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.

Le erogazioni liberali e i sussidi occasionali

Con l'abrogazione del comma 2 lett. b dell'art. 51 del TUIR ad opera dell'art. 2 c. 6 del D.L. 93/08 (conv. in Legge n. 126/98, a decorrere dal 29 maggio 2008:

- **le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti**
- **i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente e quelli corrisposti a dipendenti vittime dell'usura.**

Non sono più oggetto di conguaglio

Di conseguenza:

Sono totalmente imponibili sia ai fini contributivi che ai fini fiscali

La norma ora abrogata disponeva la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo d'imposta a lire 500.000 [Euro 258,23], nonché dei sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente e quelli corrisposti a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della L. 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del D.L. 31 dicembre 1991, n. 419, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 febbraio 1992, n. 172.

In altre parole, prima dell'abrogazione all'art. 51 c. 2 del TUIR della lett. b), le suddette erogazioni liberali e sussidi occasionali **erano esenti da contribuzione entro il tetto di €258,23** e ciò per il fatto che per il calcolo dei contributi si fa riferimento alla normativa fiscale di cui all'art. 51 del Tuir. In pratica, 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.

EROGAZIONI LIBERALI IN DENARO E SUSSIDI OCCASIONALI



**SONO SOGGETTI A CONTRIBUZIONE
PER IL LORO INTERO IMPORTO
SENZA PIÙ ALCUNA FRANCHIGIA**



**A FINE ANNO, NON VI È PIÙ NECESSITÀ DI
PROCEDERE AD OPERAZIONI DI
CONGUAGLIO**

Le erogazioni liberali “in natura”

Con la soppressione della lett. b) c. 2 art. 51 del TUIR ad opera dell'art. 2 c. 6 del D.L. 93/2008 convertito in Legge n. 126/2008 le erogazioni liberali e i sussidi occasionali corrisposti dal datore di lavoro ai propri dipendenti concorrono interamente alla formazione del reddito di lavoro dipendente e per effetto dell'armonizzazione delle basi imponibili fiscali e previdenziale sono soggette altrettanto interamente a contribuzione. Si rammenta che prima del suddetto intervento legislativo (con decorrenza 29 maggio 2008) le erogazioni liberali e i sussidi occasionali erano esenti fino al limite di € 258,23

Per quanto riguarda, invece, le erogazioni liberali concesse “in natura” sotto forma di beni o servizi appare interessante la recente precisazione fornita dall'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.

I Fringe benefit

Perché il conguaglio

Occorre verificare il superamento o meno del limite di € 258,23 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;
- 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) 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 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.

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 31.12.2012 se diverso da quello al 31.12.2011 applicato nei vari periodi dai paga.

L'art 51 comma 4 lett. b) 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. ora 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.

A decorrere dall' 11 luglio 2012, è pari allo 0,75% (circolare Inps n. 97/2012).

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
--	----------------	--

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, in fine, 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.

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. CUD, 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 quote retributive da assoggettare allo sgravio di 2° livello;
- le erogazioni liberali
- 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 :

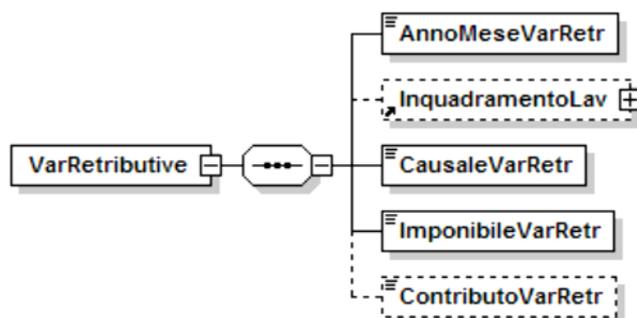
cod. 2 Variazioni aziendali che comportano la presa in carico del lavoratore su una diversa matricola, nell'ambito dello stesso soggetto giuridico:

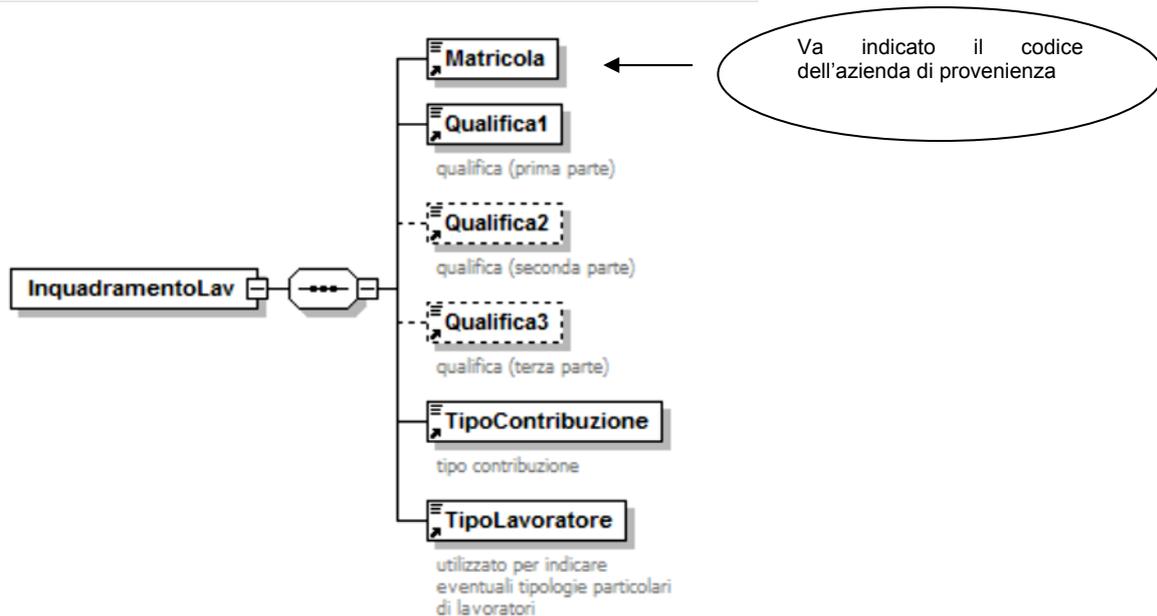
cod. 2T Assunzione in carico di lavoratori a seguito di trasferimento d'azienda o di ramo di essa, a seguito di cessione individuale di contratto da parte di un'altra azienda ovvero di passaggio diretto nell'ambito di gruppo d'impresе che comportano comunque il cambio di soggetto giuridico



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

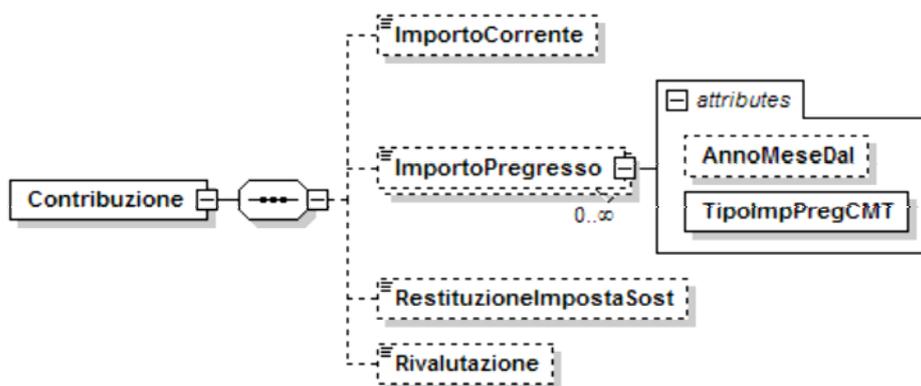
- che hanno manifestato esplicitamente la propria volontà di mantenere il TFR secondo le regole dell'art. 2120 codice civile. L'importo dovuto riguarda:
 - le quote maturate nell'anno (da gennaio a dicembre);
 - la rivalutazione delle quote TFR riferite ai mesi da gennaio 2007 fino al mese antecedente 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 de 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.

Mensilmente il datore di lavoro è tenuto a riportare nell'elemento **<MeseTesoreria>** le informazioni individuali relative alla contribuzione TFR versata al Fondo.



Specificando:

- In **<ImportoCorrente>** (elemento con valenza contributiva) l'importo del versamento per i periodi correnti (ex cod, CF01);
- in **<ImportoPregresso>** (elemento con valenza contributiva) l'importo del versamento per i periodi pregressi, nell'attributo "AnnoMeseDal" l'anno e il mese di decorrenza e nell'attributo "TipolmpPregCMT" la causale cui si riferisce il versamento. Quest'ultima può assumere i seguenti codici:
 - **CF02** – contributi TFR riferiti a periodi pregressi (arretrati) ,
 - **MPA1** – restituzione quote di anticipazione TFR conguagliate in eccedenza (con i codici PA10 e PA20)
 - **MPF1** - restituzione quote liquidazione TFR conguagliate in eccedenza (con i codici PF10 e PF20)
- In **<RestituzioneImpostaSost>** (elemento che NON ha valenza contributiva) l'importo a recupero dell'imposta sostitutiva conguagliata in eccedenza quando l'importo versato a titolo di acconto e recuperato a conguaglio finisce per risultare maggiore di quello dovuto. L'esposizione dell'imposta sostitutiva conguagliata in eccedenza (CF30) dovrà essere replicata anche in DenunciaAziendale/AziendaTFR/VersTFR/Importo/ VersTFR e, questa volta, l'informazione assume valenza contributiva;

- In **<Rivalutazione>** (elemento che NON ha valenza contributiva) l'importo relativo alla rivalutazione ex art. 2120 cod. civ. delle quote di TFR versate al Fondo di Tesoreria, rilevata alla fine di ciascun anno da indicare nella denuncia del mese di febbraio dell'anno successivo ovvero rilevata alla cessazione del rapporto di lavoro, da indicare al lordo dell'imposta sostitutiva.

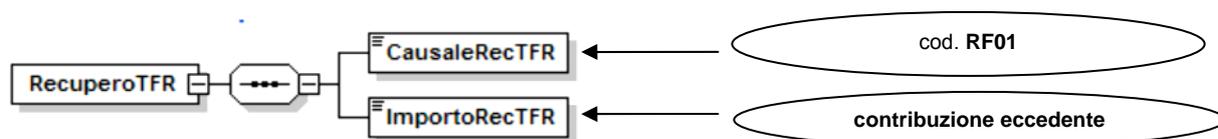
Operazioni di conguaglio contributivo delle Quote TFR

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>**.

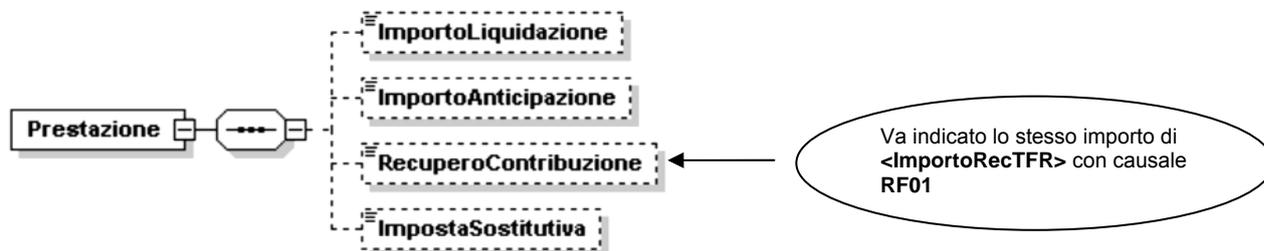
Regolarizzazione delle somme versate in eccedenza al Fondo di Tesoreria

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.

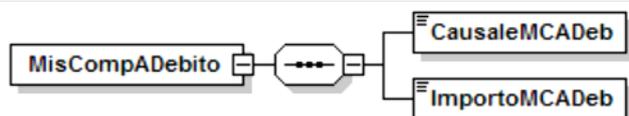
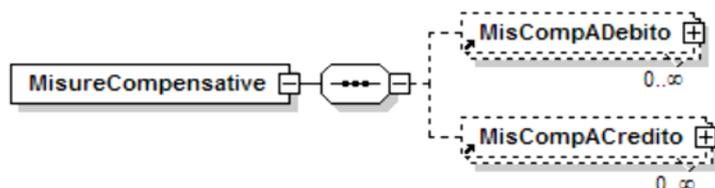
Per il recupero di tali somme i datori di lavoro dovranno utilizzare la denuncia UNIEMENS attenendosi alle seguenti modalità



- 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.

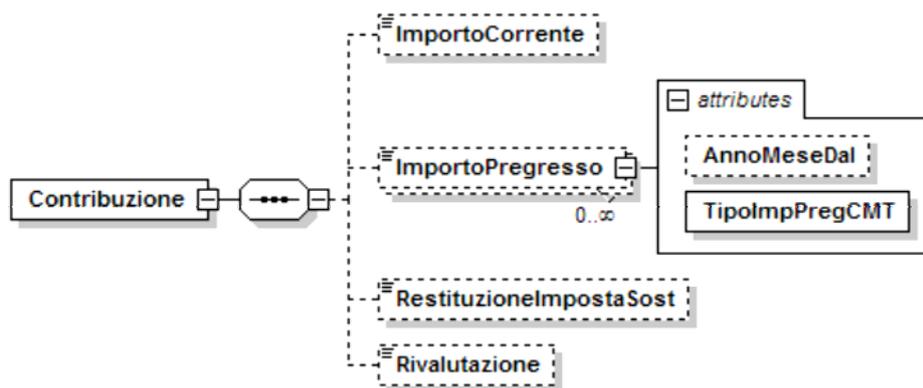
Regolarizzazione delle somme versate in misura inferiore al Fondo di Tesoreria

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.

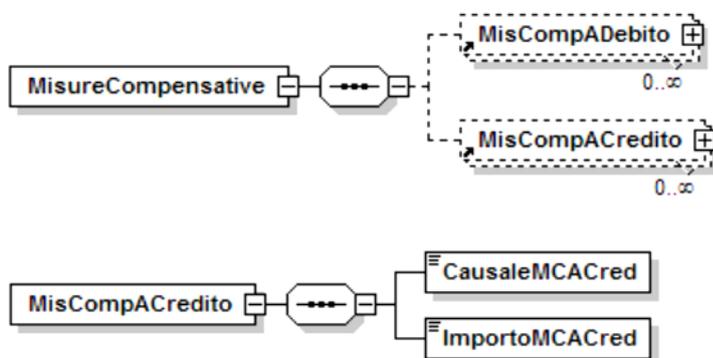
Tale regolarizzazione avviene nell'ambito della sezione dell'UNIEMENS <DenunciaIndividuale> e specificatamente nell'elemento **<Contribuzione>** di <MeseTesoreria> di <MeseTFR> di <GestioneTFR>

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

- nell'elemento **<ImportoPregresso>** 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 <ImportoPregresso>, 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 **<TipolmpPregCMT>**, attributo dell'elemento <ImportoPregresso>, 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 2012 0,26% – 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 costitutesi nel 2012

Per le aziende che iniziano l'attività dopo il 31 dicembre 2011, 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)

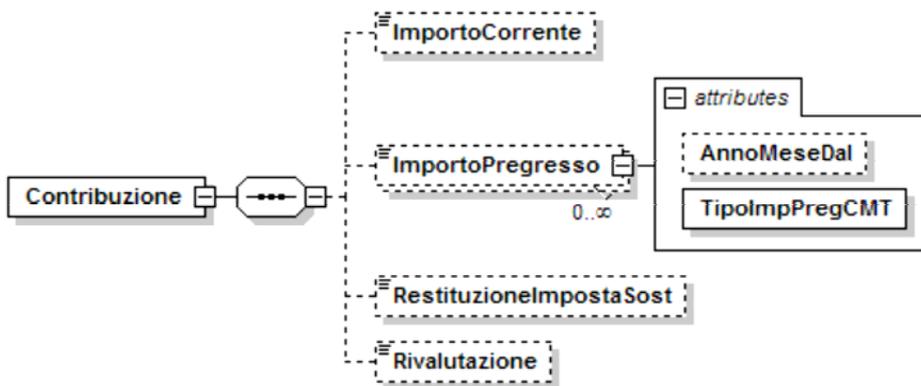
I datori di lavoro sono tenuti al versamento delle quote dovute anche per i mesi pregressi, a partire da quello di inizio attività. A tale proposito le aziende interessate devono effettuare il versamento di quanto dovuto in sede di conguaglio di fine anno, maggiorando l'importo da versare del tasso di rivalutazione (per l'anno 2012, **3,88%**) calcolato fino alla data di effettivo versamento.

Le aziende che al 31.12.2012 hanno raggiunto il limite dei 50 addetti, devono trasmettere l'apposita dichiarazione entro il termine del 1° aprile 2013.

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 **3,88%** 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

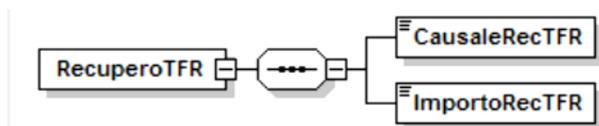
Si rammenta che:

- 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 11% 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 2012" (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 2013", 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** (17/12/2012) 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** (18/02/2013) sulla denuncia UNIEMENS riferita al mese di "Febbraio 2013", 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 2012 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 (comprehensive 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 (comprehensive 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'11% sul TFR al Fondo tesoreria

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

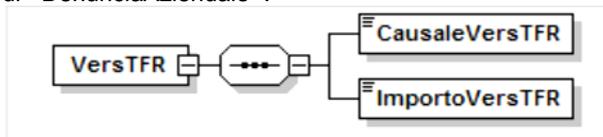
ESPOSIZIONE RIVALUTAZIONE E IMPOSTA SOSTITUTIVA NEL FLUSSO UNIEMENS

- 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 11%** 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.

³ Con 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

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 2012 per i lavoratori parasubordinati

Le aliquote contributive dovute alla gestione separata INPS, a partire dall'1/1/2012 per i lavoratori parasubordinati iscritti alla suddetta gestione separata risultano pari a:

- 27,72%** (27,00% IVS + 0,72% per il finanziamento degli oneri derivanti dalla tutela per la maternità, ANF, degenza ospedaliera) per i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie. ;
- 18,00%**, 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 2011 ad **€96.149,00**

SOGGETTO	Aliquota contributiva INPS		
	A carico committente	A carico collaboratore	Totale
Pensionati o Iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria	12,00	6,00	18,00
Iscritti che non risultano assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	18,48	9,24	27,72 (27 IVS + 0,72 aggiuntiva)

Le predette aliquote del **27,72%** e del **18%** sono applicabili fino al raggiungimento del massimale di reddito previsto dall'art. 2 c. 18 L. 335/95 pari per l'anno 2012 a euro **96.149**. 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 (27,72%) se non esistono convenzioni di diritto internazionale con il Paese straniero; è quella in misura ridotta (18%) 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 2012, il limite di prima fascia di retribuzione pensionabile annua oltre il quale è dovuto il contributo IVS aggiuntivo IVS è pari a euro **44.204,00** (che rapportato a mese è pari a euro **3.684,00**). L'aliquota contributiva a carico dip. da applicare sulla retribuzione imponibile è pari a 9,19% + 1% IVS sulla quota mensile eccedente euro 3.684,00 .

Nel mese di **Luglio** riceve per prestazioni di lavoro straordinario una somma di euro **400,00** che il sostituto d'imposta assoggetta a imposta sostitutiva.

Nel mese di **Dicembre** riceve un **Premio di produttività di euro 2.200,00** che il sostituto assoggetta a tassazione sostitutiva(10%) .

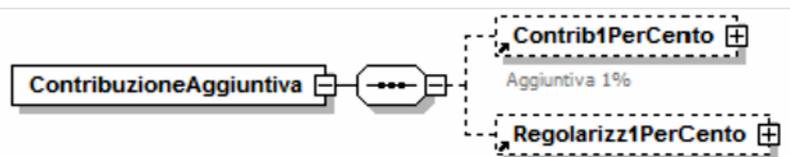
	Retribuzione mensile	Retribuzione imponibile assoggettata al 9,19%	Contributi 9,19%	Retribuzione Assoggettata a IVS 1%	Contributi 1% IVS oltre 3.684,00
Gennaio	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
Febbraio	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
Marzo	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
Aprile	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
Maggio	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
14a	3.100,00	3.100,00	284,89		
Giugno	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	2.616,00 (6.300,00-3.684,00)	26,16
Luglio	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08		
Agosto	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
Settembre	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
Ottobre	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
Novembre	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	-	-
13a	3.100,00	3.100,00	284,89		
Dicembre	3.200,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.200,00	294,08	2.616,00 (6.300 – 3684,00)	26,16
TOTALI	44.600,00	44.600,00	4.098,74	5.232,00	52,32

CONGUAGLIO CONTRIBUTIVO IN BUSTA PAGA

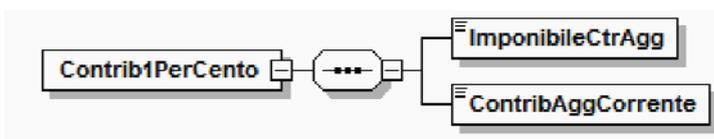
Retribuzione annua imponibile soggetta a contributi (9,19% a carico lav.):	
– 43.400,00 (3.100 x 14 mensilità) +	44.600
– 1.200,00 (Premio di produttività)	
Contributo IVS 1% aggiuntivo dovuto su 396 (44.600 – 44.204,00)	3,96
Conguaglio contributo IVS 1% aggiuntivo (17,96 – 76,32)	48,36 da rimborsare

CONGUAGLIO CONTRIBUTIVO SULL' UNIEMENS (Mese di Dicembre 2012)

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



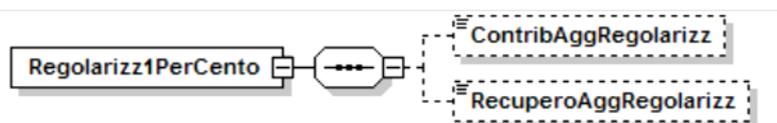
Indicando le informazioni relative alla contribuzione aggiuntiva IVS 1% sulla retribuzione eccedente il limite mensile di € 3.684,00 (prima fascia di retribuzione annua pensionabile, **per il 2012 pari a euro 44.204,00** rapportata in dodicesimi). Tale elemento si scompone in <ImponibileCtrAgg> e <ContribAggCorrente>.



Nel campo <ImponibileCtrAgg> va indicata la retribuzione imponibile eccedente il limite mensile di 3.684,00 soggetta al contributo IVS aggiuntivo dell'1%, valore che è pari a euro **2616** (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 8.400.

Nel campo <ContribAggCorrente> va indicato il valore di euro **26,16** 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: **48,36**

IL CONGUAGLIO FISCALE

Le principali novità fiscali del 2012

Nell'anno 2012 ci sono state delle novità sul piano fiscale che hanno interessato diversi aspetti, alcune sono frutto di normativa del 2011 entrata in vigore nel 2012, altre novità invece sono frutto delle manovre approvate durante l'estate. Vediamo di seguito brevemente le principali novità approvate:

Modello annuale di detrazioni familiari (D.L. 70/2011)

E' stato modificato l'art. 23 comma 2 lettera a) del DPR 600/73, stabilendo che la richiesta per l'applicazione delle detrazioni riguarderà esclusivamente quelle relative ai familiari a carico (art. 12 TUIR), posto che viene eliminato il riferimento all'art. 13 riguardante le detrazioni per la produzione del reddito da lavoro dipendente. Questa modifica comporta che il datore di lavoro dovrà applicare le detrazioni da lavoro dipendente automaticamente, considerando solo eventuali richieste diverse da parte del dipendente o collaboratore.

Viene stabilito, inoltre, che tale richiesta non dovrà essere più annuale, in quanto avrà effetto anche per i periodi di imposta successivi. Il dipendente sarà tenuto, quindi, a comunicare solo le eventuali variazioni tempestivamente. E' stato inoltre introdotto un periodo che prevede espressamente l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 11 del D.Lgs. 471/97, che si ricorda vanno da un minimo di 258 euro a un massimo di 2.066 euro, nel caso in cui si ometta di comunicare le variazioni relative alle detrazioni. Tale sanzione è imputabile al dipendente che mette in atto la condotta omissiva e pertanto è l'effettivo trasgressore.

Addizionali regionali all'Irpef nuova aliquota base

Per effetto del DL 201/2012, a partire dall'anno 2011, l'aliquota base dell'addizionale regionale all'Irpef è stata aumentata dello 0,33%, raggiungendo il valore dell'1,23%.

Sempre per quanto riguarda l'addizionale regionale IRPEF è stata anticipata di un anno (dal 2013 al 2012), la facoltà prevista per le regioni a statuto ordinario dal decreto 68/2011 in materia di "federalismo fiscale regionale", di aumentare o diminuire, con propria legge, l'aliquota base dello 0,9% .

Si ricorda che in base all'articolo 6 di tale decreto la maggiorazione non può essere superiore:

- a 0,5 punti percentuali per gli anni 2012 e 2013;
- a 1,1 punti percentuali per l'anno 2014;
- a 2,1 punti percentuali a decorrere dall'anno 2015.

Sempre in base a tali disposizioni per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dall'IRPEF statale.

Le regioni, possono inoltre disporre, con propria legge, detrazioni in favore della famiglia, maggiorando le detrazioni previste dall'articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi (DPR 917/86).

Viene quindi sancito, sempre a partire dal 2012, lo sblocco delle aliquote relative all'addizionale comunale IRPEF; anche in tal caso, per evidenti ragioni di semplificazione, similmente a quanto già stabilito per l'addizionale regionale IRPEF i comuni possono stabilire aliquote differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dall'IRPEF statale.

Precisazioni detrazioni di imposta

Con la Circolare n. 19 del 1° giugno 2012 l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in merito all'applicazione delle detrazioni per familiari a carico in caso di figli maggiorenni e genitori separati, e nel caso di fruizione della detrazione per famiglie numerose, nel caso in cui un solo genitore abbia 4 figli fiscalmente a carico. Il dettaglio delle risposte è commentato più avanti nel paragrafo dedicato alle detrazioni per familiari a carico

Detassazione 2012

La legge 183/2011, meglio nota come legge di stabilità 2012, ha previsto anche per quest'anno la proroga della detassazione sulle somme legate alla produttività. L'attuabilità dell'agevolazione era legata, però, all'emanazione di un apposito Decreto ministeriale, che è stato pubblicato il 30 maggio 2012, lasciando i datori di lavoro nell'impossibilità fino a tale data di operare con la detassazione, che potrà essere recuperata al momento dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio 2012.

Agevolazione terremoto Emilia: non concorrenza delle erogazioni liberali

L'articolo 8, comma 3bis del decreto legge del 6 giugno 2012, n. 74, ha introdotto la possibilità di escludere dalla formazione del reddito dei lavoratori tutte le erogazioni liberali e i sussidi occasionali erogati in conseguenza degli eventi sismici che hanno interessato il territorio delle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo, il 20 e il 29 maggio 2012.

Il rientro dei talenti

Rientro dei lavoratori in Italia

In sintesi, la norma intende valorizzare le esperienze umane, culturali e professionali maturate da lavoratori al di fuori del proprio Paese e che decidono di fare "rientro" in Italia. Lo fa garantendo a chi rientra benefici di natura fiscale sotto forma di minore imponibilità del reddito Irpef. Il beneficio vale se si rientra per svolgere attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa.

Soggetti beneficiari

Hanno diritto all'agevolazione i cittadini dell'Unione europea, nati dopo il 1° gennaio 1969, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo nel Paese, trasferendovi il proprio domicilio, nonché la propria residenza, entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività. Come chiarisce la circolare n. 14/E dell'Agenzia delle Entrate, per effetto delle modifiche apportate alla L. n. 238/2010 dal D.L. n. 216/2011, i suddetti requisiti, che consentono l'accesso al beneficio, devono essere posseduti a partire dalla data del 20 gennaio 2009.

Inoltre, sempre a partire dalla medesima data, i soggetti beneficiari, alternativamente:

- devono essere in possesso di un titolo di laurea e devono aver svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dal Paese di origine e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più;
- devono aver svolto continuativamente un'attività di studio fuori dal Paese di origine e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post laurea.

In base alle disposizioni contenute nel D.M. del 3 giugno 2011, sono esclusi dal beneficio i soggetti che essendo titolari di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano, svolgono all'estero, in forza di tale rapporto, la propria attività lavorativa.

Il dato letterale della legge apre ad un universo di potenziali beneficiari molto più vasto dei soli cittadini italiani in quanto annovera tra i beneficiari i "Cittadini dell'Unione europea". Pertanto, anche un non italiano – purché cittadino UE e purché abbia risieduto per almeno 24 mesi continuativi nel nostro Paese - può accedere ai benefici in esame se diventa soggetto d'imposta nel nostro Paese. Di contro, c'è da evidenziare che un cittadino italiano che non abbia risieduto in Italia per almeno 24 mesi continuativi, non ha diritto agli incentivi in argomento.

Dal tenore della norma, gli incentivi:

- non dovrebbero applicarsi a chi – avendo i requisiti soggettivi a partire dal 20 gennaio 2009 – è stato assunto o ha avviato un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia prima di tale data;
- si applicano certamente a chi – avendo i requisiti soggettivi a partire dal 20 gennaio 2009 – venga assunto o avvii un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia, dall'entrata in vigore della legge e sino al 31 dicembre 2015.

Trasferimento della residenza anagrafica e del domicilio

Come accennato, per poter accedere ai benefici fiscali, si richiede ai lavoratori interessati di trasferire la propria residenza e il proprio domicilio in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività, ferme restando le altre condizioni previste dalla legge.

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 14/E, ha precisato che, per soddisfare il requisito in discorso, il soggetto deve risultare iscritto nelle liste anagrafiche dei soggetti residenti in Italia ovvero aver presentato domanda di iscrizione all'anagrafica della popolazione residente in Italia, nonché aver trasferito in Italia il proprio domicilio e, cioè il centro principale dei propri affari e interessi, entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.

Possono accedere al beneficio i lavoratori che abbiano trasferito la residenza ed il domicilio anche prima dell'assunzione o dell'avvio dell'attività, purché il trasferimento della residenza e del domicilio sia funzionale all'inizio dell'attività.

Secondo quanto disposto dalla citata circolare, il rientro si assume funzionale all'inizio dell'attività, senza necessità di ulteriori verifiche, qualora avvenga nei tre mesi precedenti l'inizio dell'attività medesima.

Residenza e domicilio

Per una corretta applicazione della norma è importante definire il concetto di "residenza continuativa" per almeno 24 mesi, che appare differente da quello di "svolgimento continuativo di un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dal paese d'origine e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più", nonché da quello di "svolgimento continuativamente di un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più".

Al fine del soddisfacimento del requisito della residenza continuativa, rileva l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente per un periodo minimo e ininterrotto di 24 mesi, intercorrente fra un qualsiasi giorno dell'anno e il giorno antecedente del secondo anno successivo (ad esempio, dal 10 marzo 2004 al 9 marzo 2006).

Il requisito dello svolgimento continuativo di un'attività di lavoro o di studio risulta, invece, soddisfatto nel caso in cui il beneficiari abbiano risieduto o siano stati domiciliati al di fuori del proprio paese di origine e dall'Italia per espletare le attività predette per due anni o più, facendo riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo (ad esempio dal 20 gennaio 2007 al 20 gennaio 2009).

Causa di decadenza

Il soggetto beneficiario degli incentivi fiscali in esame decade dal diritto agli stessi se trasferisce nuovamente la propria residenza o il proprio domicilio fuori dell'Italia prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio.

In tal caso l'Amministrazione finanziaria provvederà al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

Incentivo fiscale per il rientro

L'agevolazione fiscale in oggetto è sostanzialmente rappresentata da una detassazione del reddito imponibile ai fini Irpef.

Pertanto, i redditi di lavoro dipendente, i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo percepiti dai soggetti beneficiari concorrono alla formazione della base imponibile ai fini Irpef in misura ridotta al:

- 20 per cento, per le lavoratrici;
- 30 per cento, per i lavoratori.

Si precisa che la riduzione è applicabile ai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato per effetto dell'inizio dell'attività di lavoro dipendente o dell'avvio di un'attività di lavoro autonomo o d'impresa.⁴

L'incentivo fiscale in discorso spetta per i periodi di imposta 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015. Pertanto, chi è "tornato" dopo il 20 gennaio 2009, ed anche prima dell'entrata in vigore della legge, potrebbe sfruttare le agevolazioni per il periodo pieno (2011, 2012, 2013, 2014 e 2015) al pari di chi ha deciso di tornare nel corso del 2011 (o nel periodo in corso al 31 dicembre 2011). Di contro, chi decidesse di "tornare" nel 2013 avrebbe a disposizione solo un biennio di incentivi mentre chi lo fa nell'ultimo anno di operatività della norma, ne beneficia (ovviamente per gli aspetti fiscali) solo per quest'ultimo.

Come visto, la struttura tecnica operativa dell'agevolazione è molto semplice e ricalca lo schema di analoghi incentivi fiscali già noti al nostro ordinamento. Si tratta di un abbattimento forfettario del reddito (di lavoro dipendente, d'impresa e di lavoro autonomo) imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dei soggetti identificati come beneficiari. Per le ultime due categorie, si segnala che il beneficio non si estende all'Irap.

La circolare n. 14/2012, risolvendo i dubbi sorti in proposito, ha chiarito che anche le detrazioni per carichi di famiglia (art.12 TUIR) e per tipologia di reddito (art. 13 TUIR), nonché le imposte addizionali all'IRPEF, devono essere determinate tenendo conto del reddito complessivo ridotto per effetto del beneficio fiscale in questione.

E' da escludersi, infine, che il reddito agevolato possa essere preso a base del calcolo dei benefici e dei sostegni sociali erogati da comuni, province e regioni sotto forma di servizi e per i quali si definiscono diritti e tariffe in base all'indicatore della situazione economica equivalente ISEE.

Ulteriori requisiti

I benefici di cui sono riconosciuti nel rispetto dei limiti della regola del *de minimis* (regolamento CE n. 1998/2006). Questo significa che il soggetto fruitore dovrà tenere conto del limite di 200.000,00 euro di aiuti massimi utilizzabili a titolo *de minimis* in un triennio.

Inoltre, la fruizione dei benefici è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi previsti:

- dall'articolo 17 del D.L. n. 185/2008; tale disposizione ha previsto norme di favore per la tassazione dei redditi di lavoro dipendente o autonomo dei docenti e dei ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato:

- siano non occasionalmente residenti all'estero e abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi;
- dalla data di entrata in vigore del decreto, o in uno dei cinque anni solari successivi, vengono a svolgere la loro attività in Italia e che, conseguentemente, divengono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato;

i menzionati redditi sono imponibili solo per il 10 per cento, ai fini delle imposte dirette, e non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive;

- dal credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 271 a 279, della legge n. 296/2006; si tratta del credito d'imposta automatico alle imprese che effettuano l'acquisizione di determinati beni strumentali nuovi - destinati a strutture produttive ubicate nelle aree delle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato UE - a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013.

- dall'articolo 44 del D.L. n. 78/2010, considerata la sostanziale omogeneità rispetto alla disposizione di cui all'art. 17 del D.L. n. 185/2008.

Il suddetto articolo, infatti, riconosce una riduzione del 90% sugli emolumenti percepiti da docenti e ricercatori che, in possesso di determinati requisiti, vengano a svolgere la loro attività nel territorio dello Stato, acquisendone conseguentemente la residenza fiscale. Gli emolumenti in oggetto non concorrono, altresì, alla formazione del valore della produzione netta dell'IRAP. Le agevolazioni si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2011, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o il docente diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi di imposta successivi, purché permanga la residenza fiscale in Italia.

Sono esclusi dai benefici i soggetti che, essendo titolari di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano, svolgono all'estero, in forza di tale rapporto, la propria attività lavorativa anche per il periodo temporale in precedenza individuato.

⁴ La circolare n 14/E chiarisce al riguardo che, nel caso in cui il soggetto abbia prodotto nei primi mesi dell'anno redditi al di fuori del territorio dello Stato e, per essere rientrato in corso d'anno, risulti fiscalmente residente in Italia, detti redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo in via ordinaria, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni in ipotesi che il medesimo soggetto abbia pagato imposte all'estero.

Adempimenti del lavoratore dipendente

Il beneficio attribuito ai lavoratori dipendenti, su specifica richiesta di questi ultimi, è computato dal datore di lavoro ai fini del calcolo delle ritenute fiscali. L'istanza deve contenere notizie precise affinché il datore di lavoro possa verificare i requisiti e operare la ritenuta.

In base alle disposizioni contenute nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2011, per la fruizione del beneficio in sede di applicazione delle ritenute, i lavoratori dipendenti devono produrre apposita richiesta scritta al datore di lavoro entro 3 mesi dalla data di assunzione.

A decorrere dal periodo d'imposta 2012, la richiesta può essere presentata anche oltre il predetto termine di tre mesi. In questo caso è facoltà del datore di lavoro riconoscere l'applicazione del beneficio a partire dal periodo di paga successivo alla richiesta, effettuando il conguaglio per i periodi di paga precedenti che hanno diritto all'agevolazione, o dal primo periodo di paga dell'anno successivo.

L'istanza, sottoscritta dal lavoratore e resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, deve contenere:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita);
- l'indicazione dello Stato dell'Unione europea di cui è cittadino;
- il codice fiscale;
- l'indicazione della attuale residenza in Italia risultante dal certificato di residenza ovvero dalla domanda di iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente in Italia, nonché del domicilio, se diverso dalla residenza;
- l'indicazione della data della prima assunzione in Italia, ovvero della data di avvio dell'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia, dal rientro e la dichiarazione di aver trasferito in Italia la residenza e il domicilio entro tre mesi dalla prima assunzione ovvero dall'avvio dell'attività;
- la dichiarazione di possedere, a partire dalla data del 20 gennaio 2009, i requisiti soggettivi e di non rientrare nei casi di esclusione;
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi previsti dall'articolo 17 del D.L. n.185/2008;
- la dichiarazione di non beneficiare del credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 271 a 279, della legge n. 296/2006;
- l'impegno a comunicare tempestivamente l'avvenuta iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, nonché ogni variazione della residenza o del domicilio rilevante per l'applicazione del beneficio da parte del datore di lavoro.

Adempimenti del sostituto di imposta

I sostituti di imposta (art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973) operano le ritenute sulla parte imponibile delle somme e valori imponibili ai fini Irpef (art. 51 del D.P.R. n. 917/1986) ridotta al 20 per cento per le lavoratrici e al 30 per cento per i lavoratori, corrisposti dal periodo di paga successivo al ricevimento della specifica richiesta.

A fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro, i sostituti di imposta effettuano il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti, ridotto alle suddette percentuali, corrisposto a partire dalla data di assunzione del lavoratore.

Tali disposizioni non si applicano nel caso in cui il lavoratore comunichi al datore di lavoro il trasferimento fuori dall'Italia della propria residenza o del proprio domicilio.

Inoltre, nella certificazione modello CUD sono indicati separatamente l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti e l'ammontare ridotto alle percentuali richiamate.

Adempimenti amministrativi

Le pratiche e gli adempimenti necessari a perfezionare il rientro in Italia delle persone fisiche cui si applica la presente legge sono curate dagli uffici consolari italiani all'estero, anche d'intesa con la società Italia Lavoro Spa.

Alle persone fisiche che rientrano in Italia è garantita, in quanto applicabile, l'attestazione delle proprie competenze e dei titoli acquisiti all'estero, attraverso il rilascio della documentazione "Europass" (D.M. del 30 marzo 2011).

Si evidenzia inoltre che le regioni possono riservare ai soggetti beneficiari delle presenti agevolazioni una quota degli alloggi di edilizia residenziale pubblica destinati all'assegnazione in godimento o alla locazione per uso abitativo per un periodo non inferiore a ventiquattro mesi.

Con apposita disposizione normativa il Governo promuoverà accordi bilaterali, con gli Stati esteri di provenienza dei lavoratori, per il riconoscimento del diritto alla totalizzazione dei contributi versati a forme di previdenza estere con quelli versati a forme di previdenza nazionale.

Il contributo di solidarietà per i redditi superiori a 300.000,00 euro

Il comma 2 dell'articolo 2 del D.L. 138/2011 (*"seconda manovra estiva"*), le cui modalità tecniche di attuazione sono state determinate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 novembre 2011, ha istituito per gli anni 2011, 2012 e 2013, un contributo di solidarietà del 3% su redditi superiori ad € 300.000. Di seguito si offre una panoramica sul contributo e il suo funzionamento.

Caratteristiche

- un contributo di solidarietà del 3 per cento sul reddito complessivo di cui all'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi (DPR 917/86) superiore a 300.000 euro lordi annui; resta inteso che tale maggiorazione va applicata sulla parte eccedente il predetto reddito;
- si applica a decorrere dal 1° gennaio 2011 e resterà in vigore fino al 31 dicembre 2013 con eventuale proroga anche per gli anni successivi fino al raggiungimento del pareggio di bilancio;
- per espressa previsione legislativa tale maggiorazione è deducibile dal reddito complessivo;
- non si applica ai redditi dei dipendenti pubblici nonché alle pensioni già assoggettate alla decurtazione del 5% sui redditi superiori ad euro 90.000 e del 10% sui redditi superiori ad euro 150.000, prevista rispettivamente dalla manovra 2010 e dalla prima manovra estiva del 2011 (DL 98/2011); tuttavia tali redditi rilevano ai fini della verifica del superamento del limite di 300.000 euro⁵;
- per l'accertamento, la riscossione e il contenzioso riguardante il contributo di solidarietà, si applicano le disposizioni vigenti per le imposte sui redditi.

Tenuti al versamento del contributo di solidarietà sono tutti i contribuenti persone fisiche per le quali il reddito complessivo di cui all'art. 8 del TUIR è superiore a € 300.000.

Ai fini della verifica del limite di € 300.000 occorre pertanto in genere fare riferimento al reddito complessivo che in ambito dichiarativo va determinato al lordo di eventuali oneri deducibili.

Va inoltre precisato che, per espressa previsione normativa non concorrono a formare il reddito complessivo le somme corrisposte (ed in tale fattispecie rientrano anche i redditi di lavoro dipendente e assimilati), ai seguenti soggetti di cui all'articolo 60 del TUIR: imprenditore, coniuge, figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro ed ascendenti.

Occorre inoltre ricordare che la disposizione prevede che ai fini della verifica del superamento del limite di 300.000 euro rilevano anche:

- il reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;
- i trattamenti pensionistici di cui all'articolo 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

Ovviamente, viene quindi specificato che il contributo di solidarietà non si applica sui predetti redditi di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e di cui all'articolo 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n.111.

Trattamento degli oneri deducibili

A differenza di quanto in genere avviene per i contribuenti che presentano la dichiarazione dei redditi in cui, si ricorda, il reddito complessivo è determinato al lordo degli oneri deducibili, i redditi di lavoro dipendente ed assimilati sono determinati già tenendo conto degli oneri deducibili eventualmente trattenuti dal datore di lavoro o dal committente.

In relazione ai sostituti d'imposta va infatti ricordato che per effetto di quanto previsto dall'articolo 51 del TUIR, il reddito di lavoro dipendente è determinato tenendo conto degli oneri deducibili di cui alla lett. h), comma 2 del medesimo articolo (ad esempio, contributi previdenza complementare

Stante quanto sopra, ed in attesa di conferme dall'Agenzia delle Entrate, si potrebbe quindi ipotizzare che il suddetto criterio (ossia, in ambito redditi lavoro dipendente sostanziale equiparazione tra reddito complessivo e reddito di lavoro dipendente ed assimilato), possa essere applicato anche alla fattispecie oggetto di analisi.

In altre parole, si potrebbe presumere che, in ambito redditi lavoro dipendente ed assimilati il reddito complessivo da utilizzare ai fini della verifica del superamento di € 300.000 debba essere determinato ai sensi di quanto previsto dall'art. 51 del TUIR e pertanto, già al netto degli oneri deducibili trattenuti ai sensi del relativo comma 2 lett. h).

E' tuttavia doveroso evidenziare in tal sede che, tale impostazione determinerebbe una ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai soggetti che redigono la dichiarazione dei redditi, per i quali, la norma sembra escludere la possibilità di decurtare la base imponibile degli oneri deducibili.

⁵ Al riguardo occorre precisare che, rispetto a quanto indicato nel D.L. 138/2011 che prevedeva la verifica del superamento dell'importo di 300.000 euro considerando i trattamenti economici dei dipendenti pubblici e dei trattamenti pensionistici al lordo rispettivamente della riduzione e del contributo di perequazione, il Decreto di Attuazione opera una semplificazione prendendo in considerazione ai fini della verifica del superamento di detto importo direttamente gli importi rilevanti ai fini IRPEF.

Esempio

Dichiarazione		Reddito lavoro dipendente	
Reddito da lavoro autonomo	€ 310.000	Reddito da lavoro dipendente	€ 310.000 (al lordo degli oneri deducibili)
Oneri deducibili	€ 5.000	Oneri deducibili	€ 5.000
Reddito complessivo lordo	€ 310.000	Reddito da lavoro dipendente	€ 305.000 Ex art. 51 del TUIR
Imponibile contributo solidarietà	€ 10.000	Imponibile contributo solidarietà	€ 5.000
Contributo di solidarietà 3%	€ 300	Contributo di solidarietà 3%	€ 150

A parità di reddito infatti il percettore di redditi di lavoro autonomo è tenuto al pagamento del contributo di solidarietà maggiore rispetto a quanto avviene per il percettore di redditi di lavoro dipendente.

Sarà compito dell'Agenzia delle Entrate chiarire quale criterio applicare da parte dei sostituti di imposta, che prudenzialmente in una prima fase potrebbero includere nella base imponibile del contributo anche gli oneri deducibili.

Periodi d'imposta interessati

Per espressa previsione normativa il contributo di solidarietà è dovuto per i periodi d'imposta 2011, 2012 e 2013; è tuttavia prevista la possibilità di una proroga per gli anni successivi al 2013, fino al raggiungimento del pareggio di bilancio.

Il contributo di solidarietà è quindi dovuto per il periodo d'imposta 2012 e dovrà essere versato con le seguenti modalità:

- in sede di dichiarazione UNICO PF 2013 o 730 2013, con versamento in un'unica soluzione unitamente al saldo IRPEF 2012;
- per i redditi di lavoro dipendente ed assimilati, mediante il sostituto d'imposta che già in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno è tenuto a determinare ed a trattenere il contributo.

Misura del contributo

Il contributo di solidarietà è pari al 3% sulla parte che eccede il reddito complessivo di € 300.000.

Non vi è quindi alcun collegamento agli scaglioni IRPEF posto che il contributo di solidarietà è determinato in base ad una sorta di "unico scaglione" che colpisce i redditi che eccedono il predetto limite di € 300.000.

Va sottolineato che la norma non prevede limiti superiori e pertanto oltre la soglia di € 300.000, il 3% va applicato su tutto il reddito eccedente senza alcuna limitazione (esempio, reddito di € 10.000.000, il contributo del 3% va applicato su € 9.700.000).

Base imponibile

Come già accennato la norma prevede che il contributo di solidarietà debba essere applicato al reddito complessivo lordo di cui all'articolo 8 del TUIR superiore ad € 300.000.

Il reddito complessivo, come già sopra evidenziato, è determinato dalla somma di tutti i redditi percepiti, al lordo degli eventuali oneri deducibili.

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile in ambito redditi di lavoro dipendente ed assimilati, come già sopra ricordato il reddito di lavoro dipendente, che insieme agli altri redditi eventualmente percepiti, costituisce il reddito complessivo, è determinato in base al quanto previsto dall'articolo 52 del TUIR, la cui lett. h), comma 2, prevede la deduzione degli oneri deducibili.

Sebbene si possa presumere che tale impostazione possa ritenersi applicabile alla fattispecie in oggetto, va evidenziato che sia la norma originaria e sia la bozza del decreto attuativo prevedono espressamente che:

- sul reddito complessivo di cui all'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, di importo superiore a 300.000 euro lordi annui, e' dovuto un contributo di solidarietà del 3 per cento sulla parte eccedente il predetto importo;
- qualora il reddito complessivo di cui all'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sia superiore a 300.000 euro, è dovuto un contributo di solidarietà del 3 per cento sulla parte di reddito che eccede il predetto importo di 300.000 euro.

In attesa dei necessari chiarimenti si può pertanto ipotizzare l'applicazione di un criterio prudenziale in base al quale allineare il reddito di lavoro dipendente al reddito complessivo, ossia al lordo degli oneri deducibili ex art. 51, comma 2, lett. h).

Deducibilità del contributo

Per espressa previsione normativa: *Il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo.*

Determinazione e versamento

Il contributo di solidarietà, così come precisato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4 del 2012, è determinato in sede di dichiarazione dei redditi ed è versato in unica soluzione unitamente al saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche entro i medesimi termini stabiliti per il versamento del saldo IRPEF e, quindi, entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione; diversamente dall'IRPEF, non sono dovuti versamenti a titolo di acconto.

Per il versamento del contributo di solidarietà è riconosciuta al contribuente la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione nonché di rateizzare il versamento fino al mese di novembre secondo le modalità previste per il versamento dell'IRPEF, ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n.241/1997.

Sostituti d'imposta e operazioni di conguaglio

In relazione ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati, il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 21 novembre 2011 prevede quanto segue:

- il contributo di solidarietà è determinato dai sostituti d'imposta all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno;
- l'importo del contributo è trattenuto in un'unica soluzione nel periodo di paga in cui sono svolte le predette operazioni ed è versato nei termini e secondo le modalità ordinarie dei versamenti delle ritenute;
- sempre in sede di conguaglio di fine anno, è riconosciuta la deduzione dell'importo trattenuto ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sui redditi conguagliati;
- stante l'esplicito riferimento al conguaglio di fine anno operato dal comma 2 dell'articolo 2 del decreto di attuazione, il sostituto d'imposta non è tenuto a porre in essere gli adempimenti relativi al contributo di solidarietà in occasione del conguaglio per cessazione del rapporto di lavoro nel corso dell'anno.

Il contributo di solidarietà dovuto sui redditi di lavoro dipendente è quindi determinato ed applicato dal sostituto d'imposta in sede di conguaglio di fine anno; nessun adempimento al riguardo è previsto per i soggetti che cessano il rapporto nel corso del periodo d'imposta.

Il contributo va trattenuto dalla retribuzione sulla quale viene operato il conguaglio, pertanto:

- nel caso in cui il conguaglio venga operato sulla retribuzione erogata in dicembre ed entro il 31 dicembre, il medesimo va versato entro il 16 gennaio dell'anno successivo;
- nel caso in cui il conguaglio venga operato sulla retribuzione erogata in gennaio ed entro il 31 gennaio, il medesimo va versato entro il 16 febbraio dell'anno successivo;
- nel caso in cui il conguaglio venga operato sulla retribuzione erogata in gennaio ed entro il 28 febbraio, il medesimo va versato entro il 16 marzo dell'anno successivo.

TFR E TFM SUPERIORI AD UN MILIONE DI EURO: LE NUOVE REGOLE DI TASSAZIONE PREVISTE DAL DECRETO "SALVA ITALIA"

Con l'articolo 24, comma 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, comma 1, lettere 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 febbraio 2012, l'Agenzia delle 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° gennaio 2011. Restano esclusi da tale norma gli eredi, che pertanto non vedranno applicata la penalizzazione.

REDDITI E CONTRIBUENTI INTERESSATI ALLA NUOVA 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.

Elementi da riconsiderare in sede di conguaglio

Ai fini dello svolgimento delle operazioni di conguaglio di fine anno **2012**, 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:

- **Ulteriore detrazione per famiglie numerose (presenza di almeno 4 figli a carico)**
L'art. 1 comma 15 lett. a) n. 1 Legge 24/2007 ha inserito nell'art. 12 del TUIR il nuovo comma 1-bis con il quale si prevede una ulteriore detrazione a favore dei genitori con almeno 4 figli a carico. Per effetto del c. 16 dello stesso art.12, la nuova agevolazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2007. Il c. 1 bis dell'art. 12 stabilisce che in presenza di almeno 4 figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a € 1.200. Tale detrazione va ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice. In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo. Anche tale ulteriore detrazione, come quella ordinaria per carichi di famiglia, spetta a condizione che le persone a carico non possiedano un reddito complessivo superiore a euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili. Con l'inserimento di un nuovo periodo al comma 3 dell'art. 12 del Tuir la medesima legge finanziaria ha anche stabilito che qualora l'ulteriore detrazione sia di ammontare superiore all'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui all'art. 12 c. 1 (per carichi di famiglia), 13 (per lavoro dipendente), 15 (per oneri) 16 (per canoni di locazione) e delle detrazioni previste da altre disposizioni normative, è **riconosciuto un credito** di ammontare pari alla quota della nuova detrazione che non ha trovato capienza nell'imposta dovuta.
- **Credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose** di cui all'art. 12 c. 3 del TUIR, previsto dall'art. 1 c. 15 lettera) L. 244/2007. Tale credito deve essere riconosciuto dai sostituti d'imposta, a partire dall'anno 2008, 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). Si tratta, in sostanza, della detrazione aggiuntiva per famiglie numerose con almeno n. 4 figli a carico (€ 1.200 annui) eccedente l'imposta netta, ossia quella che non ha trovato capienza nell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli artt. 12 (detrazioni ordinarie per figli, coniuge e altri familiari a carico), 13 (detrazioni per lavoro dipendente), 15 (detrazioni per oneri) e 16 (detrazioni per canoni di locazione). Per usufruire di tale credito, i soggetti interessati devono fornire al sostituto d'imposta apposita dichiarazione nella quale precisare l'assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli di cui ai citati articoli 49 e 50 del TUIR e a quelli derivanti dal possesso dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e relative pertinenze.
- **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 75.000 euro passa al 53%. L'addizionale del 10% è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento dell'erogazione dei suddetti emolumenti.
Per l'anno 2012 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	$1.255 + [(15.000 - \text{reddito}) / 7.500]$
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 coniuge⁶, 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**
 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.
-  **Le somme erogate in relazione ad incremento della produttività**, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa. Tali erogazioni sono da assoggettare ad imposta sostitutiva del 10% se più conveniente rispetto alla tassazione ordinaria. All'interno del conguaglio 2012 si potranno recuperare l'agevolazione fiscale, sulle somme erogate nei primi mesi dell'anno, che non sono state assoggettate all'imposta sostitutiva per mancanza del decreto attuativo.

⁶ si 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

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

Le finalità del conguaglio

I sostituti d'imposta sono tenuti attraverso le operazioni di conguaglio, da effettuarsi entro il 28 febbraio, 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.

Finalità del conguaglio



Dare carattere di definitività, per quanto possibile, alla tassazione dei redditi erogati nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente

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
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 **2013** 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) ⁷ e b) ⁸ 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

“A decorrere dall'anno 2008, ai soggetti che percepiscono i redditi di cui agli articoli 49 e 50 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito nominato TUIR), la detrazione spettante ai sensi dell'articolo 16, commi da 01 a 1-ter del citato TUIR, nei limiti e alle condizioni previste nel medesimo articolo 16, è riconosciuta, su richiesta dell'avente diritto, dai sostituti 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. (...)”

⁷ Somme e valori di cui all'art. 51 Tuir corrisposti nel periodo d'imposta (entro il 12 gennaio dell'anno successivo).

⁸ Mensilità 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**

l'ulteriore detrazione per famiglie numerose (€1200) di cui all'art. 12, c.1 bis del TUIR, fino a capienza dell'imposta residuale al netto delle detrazioni di cui agli artt. 12. 13. 15 e 16

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 incapiente 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 credito d'imposta per la quota di **ulteriore detrazione per famiglie numerose** risultata incapiente nel caso in cui l'ammontare di **ulteriore detrazione** sia maggiore dell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli artt. 12,13,15 e16. Il riconoscimento del credito può avvenire entro il limite del monte ritenute complessivo di ciascun periodo di paga e del mese in cui si esegue il conguaglio

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.

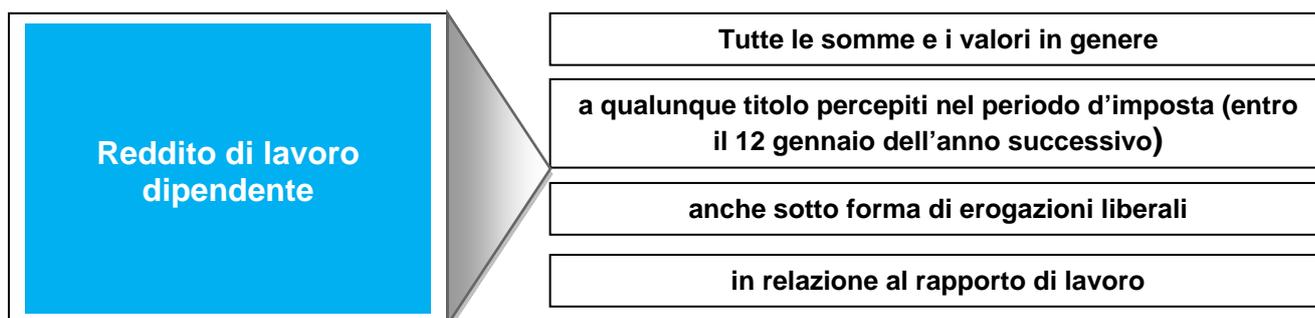
La definizione della base imponibile incide anche sul prelievo a titolo di addizionali regionali e comunali all'Irpef.

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 trancio 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* nel senso 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”⁹

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.

⁹ Si ritiene utile precisare che il versamento delle ritenute relative ai redditi corrisposti **entro il 12 gennaio 2013** ma di competenza **dell'anno d'imposta 2012**, dovrà avvenire **entro il 18 febbraio 2013**, utilizzando il normale codice tributo 1001 e indicando sulla distinta di versamento mod. F24 come anno di riferimento **“2012”**. Si rammenta che nel prospetto ST del mod. 770 in corrispondenza del campo “periodo di riferimento – mese – anno” dovrà essere indicato **“12 2012”** 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 2012 e corrisposti entro il **12/01/2013**.



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, ecc.;
- 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 senzeria 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:

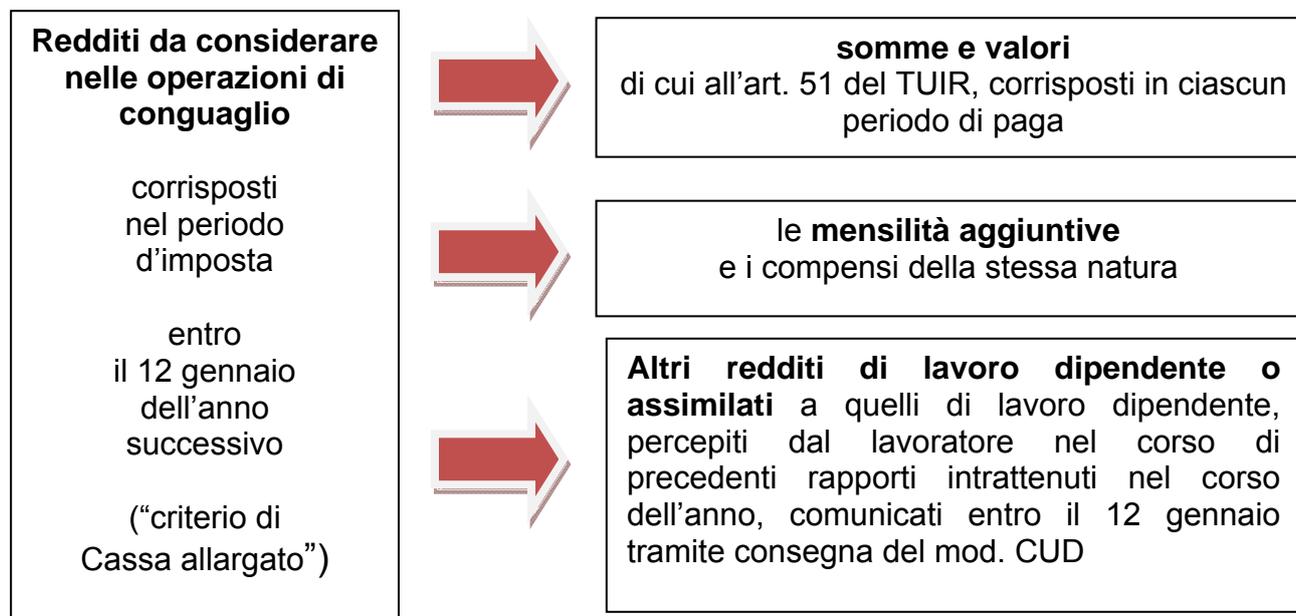
- **gli altri redditi di lavoro dipendente, o assimilati** a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti per i quali il lavoratore ha consegnato al proprio sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono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



Compensi di “produttività” soggetti a detassazione 10%: le novità 2012

La detassazione è stata introdotta nel nostro ordinamento ad opera del DI 93/2008, ed è stata prorogata con modificazioni per gli anni 2009, 2010 e 2011. In particolare è stata prorogata solamente la lettera c dell'art. 2 del richiamato decreto, che prevedeva l'incentivazione per le somme legate a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa, e altri elementi di competitività e redditività. Nel corso del 2010 l'Agenzia delle Entrate ha rivisto le sue precedenti interpretazioni, facendo rientrare nel novero delle somme agevolabili anche il lavoro notturno ordinario e lo straordinario, sempre che legato ai fattori di produttività anzidetti.

Le disposizioni per l'anno 2012

Per l'anno 2012 è stata ulteriormente prorogata la norma agevolativa, a opera della L. 183/2012.

La norma ha previsto in materia di contrattazione aziendale, ha stabilito che per l'anno 2012 le somme erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi aziendali o territoriali sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate a risultati riferiti all'andamento economico o agli utili dell'impresa, o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale, sono assoggettate ad una tassazione agevolata del reddito dei lavoratori.

Tale norma, però, ha vincolato l'operatività dell'agevolazione all'emanazione di un apposito decreto, che andasse a determinare l'importo massimo assoggettabile all'agevolazione, tenuto conto delle risorse stanziare.

I requisiti 2012

Con l'emanazione del DPCM 23 marzo 2012, pubblicato sulla G.U. n. 125 del 30 maggio 2012, sono stati stabiliti i requisiti per poter fruire dell'agevolazione nell'anno 2012, in particolare:

- l'imponibile massimo assoggettabile all'aliquota del 10% è di euro 2.500,00;
- il soggetto non deve avere avuto nell'anno 2011 un reddito da lavoro dipendente superiore a euro 30.000,00.

Le somme che sono oggetto di detassazione

All'interno della circolare n. 3/2011 l'Agenzia delle Entrate aveva fornito una lettura di quelli che sono gli importi che possono essere oggetto di agevolazione. Come noto, infatti, l'Agenzia delle Entrate nel tempo ha mutato l'interpretazione su quelle che sono le somme oggetto dell'agevolazione; se prima si intendevano esclusivamente quelle legate a forme premiali, nel tempo si sono aggiunte altre somme che comunque possono essere ricondotte alle finalità della norma.

Al fine di rendere agevole la lettura ai sostituti d'imposta, quindi, all'interno della circolare è presente un riepilogo delle somme agevolabili:

- lavoro straordinario (la quota di retribuzione ordinaria oltre alla quota relativa alla maggiorazione spettante per le ore straordinarie); □
- lavoro a tempo parziale: è detassabile l'intero compenso per lavoro supplementare (lavoro reso oltre l'orario concordato, ma nei limiti dell'orario a tempo pieno applicabile a tutti i lavoratori a tempo parziale);
- lavoro notturno: sono detassabili le somme erogate per il lavoro notturno in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate, nonché l'eventuale maggiorazione spettante per le ore di ordinario lavoro effettivamente prestate in orario notturno. □
- lavoro festivo: è detassabile la maggiorazione corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica (con spostamento del turno di riposo), siano tenuti a prestare lavoro la domenica;
- le indennità di turno e le maggiorazioni retributive legate a prestazioni di lavoro in base a un orario articolato su turni, sempre che le stesse siano correlate a incrementi di produttività, competitività e redditività.

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" entro il limite di € 2.500 e sempreché i dipendenti non abbiano percepito nel 2011 un reddito di lavoro dipendente superiore a € 30.000		Assoggettati ad imposta sostitutiva 10%
Somme e valori corrisposti dal datore di lavoro dopo il 12 gennaio 2013		Partecipano alla formazione del reddito dell'anno successivo
Indennità e compensi a carico di terzi comunicati dopo il 12 gennaio 2013		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 CUD) al sostituto che effettua il conguaglio entro il 12 gennaio 2013		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
art. 51 c. 2 lett. a)	<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 FASl).</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>
art. 51 c. 2 lett. b) Soppresso a decorrere dal 29 maggio 2008 dal D.L. 93/2008	<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. 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 liatamente un evento. Rientrano, pertanto, in questa previsione a titolo esemplificativo: – 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 dall'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 benefici 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> <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>
art. 51 c. 2 lett. c)	<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 € 5,29 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 da 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 giornalieri. 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 €5,29 La C.M. 29/E del 7/2/97 chiarisce che l'importo massimo escluso da tassazione (€ 5,29) 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>
art. 51 c. 2 lett. d)	<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 dei imprese esercenti pubblici servizi di trasporto.</p>
art. 51 c. 2 lett. e)	<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>
art. 51 c. 2 lett. f)	<p>Utilizzo di opere e servizi per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria culto Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente l'utilizzazione di opere e servizi con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria e culto da parte dei dipendenti e dei suoi familiari (anche se non a carico). Deve trattarsi dell'utilizzo di opere e servizi per la generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti.</p>

Norma di rif.	Tipologia
art. 51 c. 2 lett. f bis)	<p>Le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari indicati nell'art. 12, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari</p> <p>La circolare 326/97 ritiene che rientrano in tale ipotesi, ad esempio, gli asili nido, gli impianti sportivi e in genere tutte le strutture ricreative di proprietà dell'azienda o affittati (cral, campi da tennis ecc.); le somme corrisposte per l'iscrizione agli asili nido e ai soggiorni climatici per i figli dei dipendenti, quelle per l'iscrizione gratuita a circoli privati e club, per l'iscrizione gratuita a corsi di formazione extraprofessionale, per il pagamento delle tasse scolastiche ai figli dei dipendenti.</p>
art. 51 c. 2 lett. g) c.d. azionariato popolare)	<p>Il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti</p> <p>per un importo non superiore a € 2.065,83, 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</p>
art. 51 c. 2 lett. g bis) soppresso dal D.L. 112/2008 a decorrere dal 25 maggio 2008	<p>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</p>
art. 51 c. 2 lett. h)	<p>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).</p> <p>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</p>
art. 51 c. 2 lett. i)	<p>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</p>
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; 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 5,29 euro 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>
 Art. 8 comma 3 bis DI 74/2012	<p>Esclusione dalla formazione del reddito dei lavoratori tutte le erogazioni liberali e i sussidi occasionali erogati in conseguenza degli eventi sismici che hanno interessato il territorio delle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo, il 20 e il 29 maggio 2012.</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/riceve 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.

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

In presenza di autoveicoli, motocicli o ciclomotori, concessi in uso promiscuo al dipendente, (in questa ipotesi, il bene è concesso non solo nell'interesse dell'azienda ma anche in quello del lavoratore) per determinare il valore del bene si assume un criterio convenzionale. Infatti, l'art. 51 comma 4, lett. a) del TUIR dispone che in caso di uso promiscuo il valore dell'uso personale è 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. Le tabelle ACI sono elaborate annualmente entro il 30 novembre e pubblicate dal Ministero delle Finanze entro il 31 dicembre ed hanno effetto per l'anno successivo. 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.

Pertanto:

- dividere l'importo per 365 e moltiplicare il risultato per i giorni di assegnazione nel mese;
- considerare il benefit mensile così ottenuto;
- includere il benefit nella retribuzione imponibile.

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** 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 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.

Esempio

Autovettura: Alfa Romeo Giulietta 1.4 t (benzina)

Costo al KM a 15.000 Km

Fringe benefit annuale (30%): **2.424,86**

a) Il dipendente utilizza l'auto per tutto il 2012 (nessun addebito al dipendente)

Il reddito imponibile annuo risulta: 2.424,86 (euro **6,643455** giornalieri)

La retribuzione imponibile sia dal punto di vista contributivo che fiscale

dovrà dunque essere incrementata mensilmente di **202,07** (2.424,86 / 12)

b) Il dipendente utilizza l'auto fino al 31 gennaio 2012 e il datore di lavoro gli effettua una trattenuta mensile pari a euro **80,00** (Iva compresa).

Il reddito imponibile ai fini fiscali e contributivi è pari a zero, in quanto il valore del benefit si attesta a euro **125,95** (2.424,86 / 365 x 31 – € 80,00) valore inferiore al limite di esenzione previsto dall'art. 51 c. 3 TUIR fissato in euro **258,23** sempre che al dipendente non vengano corrisposti altri benefit il cui valore faccia superare detto limite. In tale ipotesi nel reddito imponibile entrerà anche il valore convenzionale dell'auto.

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. 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.

Esempio

TUR alla data del 31 dicembre 2011:	1,00%	
TUR alla data di concessione del prestito (29 febbraio 2012):	1,00%	da non considerare
TUR alla data di pagamento della prima rata (31 marzo 2012):	1,00%	da non considerare
TUR alla data del 31 dicembre 2012:	0,75%	
Tasso ufficiale di interesse applicato dal datore di lavoro:	0,5%	
Capitale 12.000 euro		

Il valore del benefit determinato a titolo provvisoriamente dal sostituto d'imposta e considerato ad incremento della base imponibile previdenziale e fiscale nei vari periodi di paga (da marzo a novembre) ai fini dell'applicazione della ritenuta alla fonte è quello sulla base del TUR vigente alla fine del periodo d'imposta precedente (31/12/2011) la concessione del prestito (29/02/2012).

I conteggi eseguiti dal sostituto sono i seguenti:

$$12.000 \times 1\% - 12.000 \times 0,5\% = (120 - 60) \times 50\% = 60 \text{ euro} / 12 = 5,00 \text{ euro}$$

Nei periodi di paga da marzo a novembre il datore di lavoro farà concorrere alla formazione del reddito l'importo di **€5,00**.

CONGUAGLIO

il sostituto dovrà riconsiderare il valore del benefit sulla base del TUR registrato al 31 dicembre 2012 che si supponga sia pari a 0,75%.

Pertanto il sostituto ridetermina l'importo del benefit da assoggettare:

$$12.000 \times 0,75\% - 12.000 \times 0,5\% = (90 - 60) \times 50\% = 15,00 \text{ euro} \times 10 / 12 = \text{€ } 12,5$$

Essendo l'ammontare del benefit da portare a tassazione fiscale e previdenziale inferiore al limite di esenzione fiscale (258,23 euro) stabilito dall'art. 51 comma 3 il sostituto dovrà in sede di conguaglio rideterminare l'imponibile fiscale (e previdenziale) senza considerare l'ammontare del benefit di € 12,5 e conseguentemente restituendo al dipendente le ritenute non più dovute sulle quote che nei mesi da marzo a novembre (n. 9 x € 5,00) hanno concorso alla formazione del reddito.

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 é dato dalla differenza tra:

- la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il 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 giornaliere 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 2012, le suddette retribuzioni convenzionali sono state definite con Decreto del ministro del Lavoro 24 gennaio 2012 (in G.U. 30 gennaio 2012, n. 24).

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);

Soggetti non residenti

Per i non residenti l'imposta è determinata scomputando dall'imposta lorda le "altre detrazioni" di cui all'art. 13, alcune detrazioni per oneri di cui all'art. 15 (comma 1, lett. a), b), g), h), h-bis e i)), mentre non competono, invece, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 (modifiche all'art. 24 Tuir).



Il Decreto Legge 29 dicembre 2011 n. 216, convertito con modificazioni nella Legge 24 febbraio 2012 n. 14, ha prorogato anche **per il 2012** le detrazioni d'imposta per carichi di famiglia dei soggetti non residenti a condizione che gli stessi dimostrino, con idonea documentazione, che le persone alle quali tali detrazioni si riferiscono:

- non possiedono un reddito complessivo superiore, al lordo degli oneri deducibili, al previsto limite di 2.840,51 euro, compresi i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato italiano;
- non godono, nello Stato estero di residenza, di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi familiari.

Dal periodo d'imposta 2007

CALCOLO IMPOSTA LORDA

L'imposta lorda si determina applicando al reddito imponibile le aliquote per scaglioni di reddito

REDDITO COMPLESSIVO meno **DEDUZIONI ONERI** (art. 10 TUIR) = **REDDITO IMPONIBILE**

APPLICAZIONE ALIQUOTE PER SCAGLIONI DI REDDITO (art. 11 TUIR) = **IMPOSTA LORDA**

CALCOLO IMPOSTA NETTA

L'imposta netta si determina sottraendo dall'imposta lorda le detrazioni d'imposta di cui agli articoli 12, 13, 15, 16 del TUIR

IMPOSTA LORDA meno **DETRAZIONI D'IMPOSTA SPETTANTI** art. 12 (carichi di famiglia) art. 13 (altre detrazioni) art. 15 (per oneri) art. 16 (per contratti di locazione) = **IMPOSTA NETTA**

Soggetti non residenti

Per i soggetti non residenti l'imposta netta si determina sottraendo:
le detrazioni di cui all'art. 13;

le detrazioni per oneri di cui all'art. 15 c. 1 lett. a), b), g), h), h-bis e i) ¹⁰.

Le detrazioni per carichi di famiglia non competono. Per gli anni 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e **2012** le detrazioni per carichi di famiglia possono essere attribuite a condizione che i non residenti dimostrino con idonea documentazione che le persone alle quali si riferiscono non possiedono un reddito complessivo superiore a 2.840,51, compresi i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato e di non godere nel paese di residenza di nessun altro beneficio fiscale connesso ai carichi di famiglia.

ALIQUOTE E SCAGLIONI IRPEF

Scaglioni di reddito (euro)		Aliquote
Da	A	
0	15.000,00	23%
15.000,01	28.000,00	27%
28.000,01	55.000,00	38%
55.000,01	75.000,00	41%
Oltre 75.000,00		43%

¹⁰ Trattasi: lett. a (interessi passivi su prestiti e mutui agrari), b (interessi passivi per l'acquisto dell'abitazione principale), g (spese di manutenzione obbligatorie per la tutela delle cose di interesse artistico e storico), h (erogazioni in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni senza scopo di lucro) h-bis (costo specifico o, in mancanza, valore normale dei beni ceduti gratuitamente, in base ad apposita convenzione ai soggetti di cui al punto precedente, i (erogazioni liberali in denaro in favore di enti senza scopo di lucro che operano nello spettacolo).

Le detrazioni per carichi di famiglia

Le detrazioni per “carichi di famiglia” previste dall’art. 12 del Tuir, spettano per:

- il coniuge a carico
- 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) 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 ininfluenza 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

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) $800 - [110 \times (10.000 / 15.000)]$

$800 - [110 \times 0,6667] = 726,66$

$726,66 : 12 \times 1 \text{ mese} = \text{euro } 60,56.$

b) $(800 / 12 \times 1 \text{ mese}) - [(110 / 12 \times 1 \text{ mese}) \times (10.000 / 15.000)]$

$66,67 - [9,17 \times 0,6667]$

$66,67 - 6,11 = 60,56$

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

Per quanto riguarda i figli a carico, l' art. 12, comma 1 lett. c) prevede una detrazione base di importo annuo teorico pari a **800 euro** per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi, gli affidati o affiliati.

Figli minori di 3 anni

La suddetta detrazione base di 800 euro è elevata per ciascun figlio di età inferiore a 3 anni a **900 euro**.

Dal punto di vista operativo, se nel corso dell'anno si verifica per un figlio il raggiungimento del 3° anno di età, ad esempio in data 12 maggio, occorrerà considerare:

- per 5/12, periodo gennaio – maggio (inclusendo anche il mese in cui si verifica la condizione) la detrazione teorica prevista per i figli di età inferiore a 3 anni (900 euro);
- per 7/12, restante periodo da giugno a dicembre, la detrazione teorica prevista per i figli di età superiore a 3 anni (800 euro).

Incremento per figli portatori di handicap

In caso di figli portatori di handicap ai sensi dell'art. 3 L. 104/1992, i suddetti importi di 800 e 900 euro sono aumentati di **220 euro** annui. Pertanto l'importo della detrazione annua sarà pari a **1.020 euro**, per ciascun figlio di età superiore a 3 anni portatore di handicap e a **1.120 euro**, per ciascun figlio minore di 3 anni portatore di handicap.

Importo annuo (euro)	Ipotesi
800	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni
900	Per ogni figlio di età inferiore a 3 anni
1.020 (800 + 220)	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni, portatore di handicap
1.120 (800 + 220 + 200)	Per ogni figlio di età minore di 3 anni, portatore di handicap

Maggiorazione per i contribuenti con almeno 4 figli

Inoltre, per i contribuenti con più di 3 figli a carico, l'ammontare delle suddette detrazioni è incrementato di **200 euro** per ciascun figlio a partire dal primo.

Di conseguenza, l'importo della detrazione sarà pari:

Importo annuo (euro)	Ipotesi
1000 (800 + 200)	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni
1.100 (900 + 200)	Per ogni figlio di età inferiore a 3 anni
1.220 (800 + 220 + 200)	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni, portatore di handicap
1.320 (800 + 220 + 200)	Per ogni figlio di età minore di 3 anni, portatore di handicap

Il suddetto incremento di 200 euro **si applica per l'intero anno**, a prescindere dal momento in cui si verifica l'evento che dà diritto alla detrazione stessa.

Condizioni di spettanza delle detrazioni ordinarie per figli a carico

Deve essere rispettato il requisito reddituale di cui all'art. 12 c. 2 in base al quale un familiare è considerato a carico se non possiede un reddito complessivo superiore al limite annuo di euro 2.840,51 al lordo degli oneri deducibili. Inoltre, la detrazione per figli a carico spetta indipendentemente dall'età dei figli e dalla convivenza con i genitori.

Modalità di determinazione delle detrazioni spettanti

Gli importi delle suddette detrazioni per figli a carico sono semplicemente teorici. Per determinare l'importo effettivamente spettante occorre applicare una funzione matematica che consente di determinare importi decrescenti al crescere del reddito complessivo dell'avente diritto fino ad annullarsi.

In pratica, occorre moltiplicare l'importo teorico per il coefficiente che scaturisce dal rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro”.

$$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times \frac{[(95.000 - \text{Reddito complessivo})]}{95.000}$$

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:

$$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times \frac{[(110.000 - \text{Reddito complessivo})]}{110.000}$$

In presenza di 3 figli la formula sarà:

$$(\text{Importo teorico} \times \% \text{ rip.}) \times \frac{[(125.000 - \text{Reddito complessivo})]}{125.000}$$

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	$(\text{Importo teorico} * \% \text{ rip.}) \times [95.000 - \text{Reddito}] / 95.000$
> 1 figlio	$(\text{Importo teorico per tutti i figli} * \% \text{ rip.}) \times [(95.000 + (\text{n. figli} - 1) * 15.000) - \text{Reddito}] / [(95.000 + (\text{n. figli} - 1) * 15.000)]$

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 in 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		La detrazione spetta interamente (100%), al genitore affidatario. 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.
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		La detrazione spetta ad entrambi i genitori nella misura del 50%. 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.



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 genitore¹¹, 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 dei detrazioni 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 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.

Ulteriore detrazione per famiglie numerose (con almeno 4 figli a carico)

L'art. 1 c. 15 della L. 244/07 (Finanziaria 2008) ha inserito all'art. 12 del TUIR il nuovo c. 1 bis con il quale si stabilisce che in presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a **€ 1.200**. Questa detrazione va quindi ad aggiungersi a quella ordinaria per figli a carico prevista dal precedente c. 1 dello stesso art. 12 e spetta a condizione che le persone alle quali si riferisce possiedano un reddito complessivo non superiore a 2.840,51¹².

In base ai chiarimenti forniti con la **circolare n. 1 del 9 gennaio 2008**:

- tale ulteriore detrazione non spetta per ciascun figlio ma deve intendersi come bonus complessivo e unitario a beneficio della famiglia numerosa, che pertanto non aumenta in presenza di un numero di figli superiore a quattro;
- l'ulteriore detrazione per figli a carico **trova applicazione nell'intera misura**, anche se la condizione richiesta dalla norma, dell'esistenza di almeno quattro figli a carico, sussiste solo per una parte dell'anno, **senza necessità di effettuare il ragguglio al periodo dell'anno** in cui si verifica l'evento che dà diritto alla detrazione stessa;
- l'ulteriore detrazione di euro 1.200 è fruibile soltanto se sono applicabili le ordinarie detrazioni per figli a carico; in tale ipotesi, la detrazione di 1.200 euro spetta in misura piena e non è influenzata dal livello di reddito del beneficiario; ne consegue che se le ordinarie detrazioni per figli a carico si perdono per superamento dei limiti di reddito, anche la maggiorazione viene meno.

Stante quanto sopra, una volta verificata nel corso di un qualsiasi momento dell'anno la spettanza dell'ulteriore detrazione (n. di figli \geq di 4 e detrazioni ordinarie per figli a carico $>$ di 0¹³) la predetta detrazione va attribuita per l'intero periodo d'imposta, senza effettuare alcun ragguglio. La detrazione va ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice.

Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo.

Come precisato nella circolare citata, i criteri di ripartizione indicati dalla norma non possono essere modificati sulla base di accordi intercorsi tra i genitori, diversamente da quanto previsto dall'articolo 12 del Tuir con riferimento alle detrazioni ordinarie per figli a carico. Ciò significa che ai fini in questione, la % di spettanza della ulteriore detrazione può essere diversa rispetto alla % di spettanza delle detrazioni ordinarie.

¹¹ Per 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.

¹² Considerando 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.

¹³ Se cioè, sono applicabili le ordinarie detrazioni per figli a carico in quanto dall'applicazione della formula scaturisce un coefficiente compreso tra 0 e 1.

Precisazioni circa l'attribuzione della detrazione tra i genitori

Con la circolare n. 34 del 4 aprile 2008, l'agenzia delle entrate ha fornito la seguente risposta ad un quesito riguardante la modalità di attribuzione della detrazione in questione.

Domanda: L'ulteriore detrazione di 1.200 euro spettante per figli in numero superiore a tre compete anche nell'ipotesi in cui i figli, previo accordo tra genitori non separati, sono a carico dell'altro genitore nella misura del 100%? Nell'ipotesi in cui la percentuale di carico varia durante l'anno, come viene ripartita tra i genitori?

Risposta: L'ulteriore detrazione di euro 1.200, prevista dal comma 1-bis dell'articolo 12 del TUIR è riconosciuta a condizione che spetti anche la detrazione ordinaria di cui all'articolo 12, comma 1, del TUIR

Questa, tuttavia, non è necessario che sia effettivamente fruita essendo sufficiente che sia attribuibile in via teorica. Pertanto, ai fini del riconoscimento dell'ulteriore detrazione non rilevano gli accordi intervenuti tra i genitori relativi alla detrazione ordinaria. Ad esempio, in presenza di quattro figli, nel caso in cui i genitori non separati si accordino per attribuire la detrazione ordinaria a quello dei due che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato, l'ulteriore detrazione è comunque ripartita tra gli stessi nella misura del 50 per cento ciascuno.

Qualora la percentuale di carico varia durante l'anno, occorre procedere a calcolare la media ponderata delle percentuali, nel seguente modo.

$$[(\text{Percentuale } 1^\circ \text{ periodo} \times \text{n. mesi } 1^\circ \text{ periodo}) + (\text{Percentuale } 2^\circ \text{ periodo} \times \text{n. mesi } 2^\circ \text{ periodo})] / [\text{Mesi } 1^\circ \text{ periodo} + \text{mesi } 2^\circ \text{ periodo}]$$

Ad esempio, si ipotizzi una famiglia con quattro figli, tutti a carico di entrambi i genitori al 50 per cento da gennaio a maggio. Il 1° giugno, a seguito della separazione tra i genitori, tre figli vengono affidati solo alla madre e uno solo al padre. Quindi:

- tre figli sono a carico di entrambi i genitori (50 per cento) per 5 mesi e a carico della madre (100 per cento) per 7 mesi;
- il quarto figlio è a carico di entrambi i genitori (50 per cento) per 5 mesi e a carico del padre (100 per cento) per 7 mesi.

Per la madre, la percentuale di spettanza dell'ulteriore detrazione è pari al risultato della seguente operazione:

$$[(50 \times 5) + (50 \times 5) + (50 \times 5) + (100 \times 7) + (100 \times 7) + (100 \times 7) + (50 \times 5) + (0 \times 7)] / 48 = 3100 / 48 = 64,58$$

Per il padre, la percentuale di spettanza dell'ulteriore detrazione è pari al risultato della seguente operazione:

$$[(50 \times 5) + (50 \times 5) + (50 \times 5) + (0 \times 7) + (0 \times 7) + (0 \times 7) + (50 \times 5) + (100 \times 7)] / 48 = 1700 / 48 = 35,42$$

Attribuzione "in via teorica della detrazione ordinaria"

Dalle risposte di cui sopra se ne deduce pertanto quanto segue:

- in primo luogo, ai fini della verifica circa la spettanza delle detrazioni in parola, non rileva la percentuale di fruizione delle detrazioni ordinarie; ciò significa in sostanza che, non rilevano gli eventuali accordi presi tra i genitori (anche nell'ipotesi di separazione o annullamento), che consentono di attribuire interamente la detrazione al genitore con il reddito più elevato;
- come evidenziato dalla predetta circolare al fine di verificare se sussistono le condizioni per attribuire l'ulteriore detrazione è "...sufficiente che l'importo sia attribuibile in via teorica".

Ora, posto che l'attribuzione delle detrazioni ordinarie è condizionata dal risultato della seguente formula:

$$\text{Detrazione spettante} = \text{detrazione teorica tot.} \times \frac{(\text{€ } 95.000 - \text{Redd. Compl.})}{\text{€ } 95.000}$$

In presenza di più figli l'importo di € 95.000 è aumentato di € 15.000 per ogni figlio successivo al primo; tale incremento non va ragguagliato e si applica per intero a partire dal mese in cui si realizza.

Si presume che la possibilità di attribuire la detrazione in via teorica si realizza solo se il predetto rapporto risulti maggiore di zero.

Variazione della % in corso d'anno

Qualora la percentuale di carico varia durante l'anno, occorre procedere al calcolo della media ponderata delle percentuali, nel seguente modo.

$$[(\text{Percentuale } 1^\circ \text{ periodo} \times \text{n. mesi } 1^\circ \text{ periodo}) + (\text{Percentuale } 2^\circ \text{ periodo} \times \text{n. mesi } 2^\circ \text{ periodo})] / [\text{Mesi } 1^\circ \text{ periodo} + \text{mesi } 2^\circ \text{ periodo}]$$

Ad esempio, si ipotizzi una famiglia con quattro figli, tutti a carico di entrambi i genitori al 50 per cento da gennaio a maggio. Il 1° giugno, a seguito della separazione tra i genitori, tre figli vengono affidati solo alla madre e uno solo al padre. Quindi:

- tre figli sono a carico di entrambi i genitori (50 per cento) per 5 mesi e a carico della madre (100 per cento) per 7 mesi;
- il quarto figlio è a carico di entrambi i genitori (50 per cento) per 5 mesi e a carico del padre (100 per cento) per 7 mesi.

Per la madre, la percentuale di spettanza dell'ulteriore detrazione è pari al risultato della seguente operazione:

$$[(50 \times 5) + (50 \times 5) + (50 \times 5) + (100 \times 7) + (100 \times 7) + (100 \times 7) + (50 \times 5) + (0 \times 7)] / 48 = 3100 / 48 = 64,58$$

Per il padre, la percentuale di spettanza dell'ulteriore detrazione è pari al risultato della seguente operazione:

$$[(50 \times 5) + (50 \times 5) + (50 \times 5) + (0 \times 7) + (0 \times 7) + (0 \times 7) + (50 \times 5) + (100 \times 7)] / 48 = 1700 / 48 = 35,42$$

Da quanto sopra se ne deduce che:

- tale media ponderata evidentemente può essere definitivamente determinata in sede di conguaglio;
- nel corso del periodo d'imposta occorre procedere all'attribuzione delle detrazioni in via provvisoria utilizzando la % di attribuzione che non tiene conto della diversa % che si è modificata nel corso dei mesi (in sostanza si attribuisce la detrazione sulla base di 12 mesi).

Così riprendendo l'esempio precedente:

- nel corso del periodo d'imposta può essere attribuita la detrazione pari a:

per la madre

- $[(100 \times 12) + (100 \times 12) + (100 \times 12) + (0 \times 12)] / 48 = 3600 / 48 = 75$
Oppure anche
3 figli/4 figli = 0,75

Per il padre, la percentuale di spettanza dell'ulteriore detrazione è pari al risultato della seguente operazione:

- $[(0 \times 12) + (0 \times 12) + (0 \times 12) + (100 \times 12)] / 48 = 1200 / 48 = 25$

Oppure anche : 1 figlio/4 figli = 0,25

Qualora fosse possibile si può anche ipotizzare l'attribuzione della detrazione sulla base della media ponderata già preventivamente determinata all'inizio del periodo d'imposta (o a partire dal momento in cui si verificano le condizioni per l'attribuzione).

Nel caso della detrazione ordinaria la media ponderata è la seguente:

Madre

figlio 1 = $\frac{50 \times 5 + 100 \times 7}{12} = 79,17$

figlio 2 = $\frac{50 \times 5 + 100 \times 7}{12} = 79,17$

figlio 3 = $\frac{50 \times 5 + 100 \times 7}{12} = 79,17$

Figlio 4 = $\frac{50 \times 5 + 0 \times 7}{12} = 20,83$

Padre

Figlio 1 = $\frac{50 \times 5 + 0 \times 7}{12} = 20,83$

Figlio 2 = $\frac{50 \times 5 + 0 \times 7}{12} = 20,83$

Figlio 3 = $\frac{50 \times 5 + 0 \times 7}{12} = 20,83$

figlio 4 = $\frac{50 \times 5 + 100 \times 7}{12} = 79,17$

Stante quanto sopra, riguardo alla modalità di gestione della percentuale di attribuzione in relazione ai mesi dei diversi periodi di paga si osserva quindi quanto segue:

- in primo luogo, normalmente il datore di lavoro attribuisce mensilmente le detrazioni ordinarie sulla base della % di spettanza e dei mesi per i quali il figlio è a carico;
- tali dati evidentemente sono riferiti ad ogni singolo figlio;
- in relazione alla ulteriore detrazione al contrario, il dato è costituito da un aggregato delle situazioni riferite a tutti i figli, con l'assenza dei mesi di spettanza; infatti la detrazione di € 1.200 non deve mai essere rapportata ai mesi posto che, se le condizioni di spettanza si verificano anche solo per una parte dell'anno, tale detrazione spetta interamente.

Ora, stante quanto sopra per gestire la % di spettanza nel corso del periodo d'imposta è necessario prevedere:

- 1) una percentuale di spettanza "provvisoria" determinata come sopra specificato (nell'esempio 75% e 25%); tale dato va calcolato non sul singolo figlio ma su tutti i dati relativi ai figli
- 2) una percentuale di spettanza "a conguaglio" determinata sulla base della media ponderata (nell'esempio 64,58 e 35,42), ovviamente tale dato sarà quello che confluirà nel modello CUD e nella dichiarazione mod.770; anche in tal caso tale dato va determinato non sul singolo figlio ma su tutti i dati relativi a tutti i figli

Riguardo alla determinazione delle suddette medie ponderate, va pertanto evidenziato che la differenza consiste nel presupposto in base al quale determinare tale media, in quanto:

- con riferimento alle detrazioni ordinarie il dato è costruito sul singolo figlio;
- con riferimento alla ulteriore detrazione il dato va costruito su tutti i figli.



Ulteriori precisazioni

Con la già citata circolare del **1 giugno 2012 n. 19/E**, l'Agenzia delle Entrate ha risposto a un quesito attinente l'attribuzione della detrazione per famiglie numerose, nel caso in cui un genitore abbia avuto due figli con un genitore e due figli con un altro, quindi sostanzialmente c'è solo un genitore che soddisfa il requisito di 4 figli fiscalmente a carico. In questo caso, ritiene l'Agenzia, che se il quarto figlio di un genitore non sia tale anche per l'altro genitore, e ciò ne renda quindi impossibile l'attribuzione, la detrazione per famiglie numerose spetti per intero al genitore che ha 4 figli fiscalmente a carico.

Il credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose

L'art. 1 c. 15 della legge 247 ha altresì previsto, modificando il c. 3 dell'art. 12 del TUIR mediante inserimento di un nuovo periodo, che qualora l'ammontare dell'ulteriore detrazione dovesse risultare di ammontare superiore all'imposta lorda, diminuita delle detrazioni per carichi di famiglia (art. 12 Tuir), per lavoro dipendente (art. 13 Tuir), per oneri (art. 15 Tuir) e per canoni di locazione (art. 16 Tuir) e delle detrazioni previste da altre disposizioni normative, **deve essere riconosciuto un credito di ammontare** pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Il sostituto d'imposta è dunque tenuto a riconoscere al lavoratore un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche per la famiglia, 31/1/08 sono state definite le modalità di erogazione del predetto ammontare.

A tale proposito è stato stabilito che:

- il credito deve essere riconosciuto dai sostituti d'imposta ai soggetti che percepiscono redditi di cui agli articoli 49 (di lavoro dipendente) e 50 (assimilati a quelli di lavoro dipendenti) del TUIR;
- il riconoscimento del predetto credito è ammesso a condizione che i lavoratori dichiarino annualmente di avervi diritto e attestino l'assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli derivanti dal possesso dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze;
- il credito è riconosciuto sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga entro la capienza del monte ritenute disponibile in ciascun periodo di paga stesso e, per la residua parte, utilizzando le ritenute dei periodi di paga successivi.
- qualora l'ammontare delle ritenute disponibili in ciascun periodo di paga non sia sufficiente a garantire la parte del credito spettante a ogni avente diritto, il sostituto d'imposta riconoscerà a ciascuno di essi il credito nella percentuale determinata dal rapporto tra il monte ritenute disponibile nel periodo di paga e l'ammontare complessivo della parte di credito da riconoscere nel medesimo periodo di paga (come per i crediti derivanti dall'assistenza fiscale);
- in occasione delle operazioni di conguaglio di fine anno o per cessazione del rapporto di lavoro i sostituti d'imposta sono tenuti a rideterminare l'importo del credito effettivamente spettante.
- se entro la fine del periodo d'imposta non è stato possibile attribuire interamente il credito spettante, il sostituto dà evidenza dell'importo residuo nel CUD al fine di consentirne il recupero in sede di dichiarazione;
- Il credito spettante qualora non sia stato riconosciuto in tutto o in parte dai sostituti d'imposta è rideterminato in dichiarazione dei redditi.

L'attribuzione del credito va quindi effettuata per ogni periodo di paga, ragguagliando i relativi importi; ciò significa che, per ogni periodo di paga il sostituto deve:

- per tutti i soggetti a cui spettano le ulteriori detrazioni per figli a carico, verificare se a seguito dell'attribuzione di tale detrazione, l'IRPEF risulta ancora positiva;
- nel caso in cui l'IRPEF risulti = 0, determinare l'importo incapiente rispetto alla ulteriore detrazione mensile; tale ultimo importo costituisce il credito d'imposta da attribuire;
- attribuire tale credito d'imposta utilizzando il monte ritenute disponibile nel mese;
- in caso di in capienza, utilizzare il monte ritenute relativo ai mesi successivi; in tal caso occorre determinare la quota spettante per ciascun avente diritto in base al suddetto rapporto;
- in sede di conguaglio (fine anno o per cessazione), rideterminare l'importo effettivamente spettante.

In conclusione l'ulteriore detrazione di € 1.200 a prescindere che sia stata riconosciuta dal sostituto d'imposta in ciascun periodo di paga sia come detrazione pura sia sotto forma di credito d'imposta per la parte incapiente rispetto all'imposta lorda del mese, dovrà in sede di conguaglio fiscale dei redditi erogati nel **2012** (a fine anno o a fine rapporto) essere oggetto di riconsiderazione.

Esempi di calcolo delle detrazioni d'imposta per figli a carico

Esempio n. 1 – Casi di riconoscimento detrazioni per figli a carico

1° caso

2 figli a carico di un solo genitore per 12 mesi, di cui:

- n. 1 figlio > 3 anni: 800 euro;
- n. 1 figlio < 3 anni: 900 euro.

Detrazione spettante:

$$1.700 \times [(95.000 + 15.000) - RC] / [95.000 + 15.000]$$

2° caso

2 figli totalmente a carico di un solo genitore per 12 mesi, di cui:

- n. 1 figlio < 3 anni: 900
- n. 1 figlio portatore di handicap > 3 anni: 800 + 220 = 1.020

Detrazione spettante:

$$1.920 \times [(95.000 + 15.000) - RC] / [95.000 + 15.000]$$

3° caso

3 figli totalmente a carico di un solo genitore, di cui:

- n. 2 figli > 3 anni, per 12 mesi: 1.600
- n. 1 figlio portatore di handicap < 3 anni, a carico per 3 mesi: $1.120 / 12 \times 3 \text{mesi} = 280$

Detrazione spettante:

$$1.880 \times [(95.000 + 30.000) - RC] / [95.000 + 30.000]$$

4° caso

4 figli totalmente a carico di un solo genitore, di cui:

- n. 3 figli > 3 anni. Il più grande si sposa il 16 settembre e passa a carico del coniuge
- n. 1 figlio < 3 anni, nato il 23 settembre.

Considerato che per i contribuenti con più di 3 figli a carico la detrazione è aumentata di 200 euro, si avrà:

- n. 2 figli > 3 anni a carico per 12 mesi: $(800 + 200 + 800 + 200) = 2.000$
- n. 1 figlio che si sposa il 16 settembre: $(800 + 200) / 12 \times 9 \text{mesi} = 750$
- n. 1 figlio nato il 23 settembre: $(900 + 200) / 12 \times 4 = 367$

Detrazione spettante:

$$3.117 \times [(95.000 + 45.000) - RC] / [95.000 + 45.000]$$

In tale ipotesi spetta, altresì, l'ulteriore detrazione per famiglie numerose pari a € 1.200 effettive

Esempio n. 2 – Riconoscimento detrazioni per la nascita del 4° figlio nel corso dell'anno

Un lavoratore con 3 figli a carico (al 50%), di età superiore a 3 anni, al verificarsi della nascita di un 4° figlio (nel mese di luglio) avrà diritto, per ciascun figlio a carico, all'incremento della detrazione teorica base (800) di ulteriori 200 euro per tutti i figli, fermo restando che per il 4° figlio tale incremento va proporzionato ai mesi di spettanza:

$$(800 + 200) + (800 + 200) + (800 + 200) + [(900 + 200) / 12 \times 6] * 50\% = 1.775$$

Il suddetto lavoratore avrà altresì diritto al verificarsi della nascita del 4° figlio all'ulteriore detrazione annua di € 1.200 rapportata al 50% = € 600

A decorrere dal mese in cui si verifica la nuova condizione, il sostituto d'imposta riconoscerà al lavoratore, in ciascun periodo di paga mensile l'importo teorico di € 147,92 [1/12 di 1.775] + l'importo effettivo di € 100,00 [1/12 di € 600].

La sistemazione dell'incremento teoricamente spettante anche per gli altri figli (€ 200 x n. 3 figli), relativamente ai mesi antecedenti (da gennaio a giugno) la nascita del 4° figlio, come pure il riconoscimento delle quote di ulteriore detrazione riferite ai mesi antecedenti la nascita del 4° figlio (6/12 di € 600) avverrà in occasione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

Esempio n. 3 - Riconoscimento detrazioni per l'uscita dal nucleo, nel corso dell'anno, del 4° figlio a carico

Analogamente a quanto previsto nei casi di incremento del numero dei figli, la fuoriuscita dal nucleo di un contribuente con più di 3 figli a carico (ad es. al 50%) di un figlio (ad esempio, per matrimonio, decesso) non fa venir meno per gli altri 3 figli l'incremento teorico di 200 euro per l'intero anno, fermo restando che per il figlio per il quale è venuto a mancare il diritto alla detrazione, l'incremento va proporzionato ai mesi di spettanza.

Lavoratore con 4 figli a carico (età > 3 anni) che a decorrere dal mese di luglio, per matrimonio di un figlio, resta con tre figli a carico:

$$(800 + 200) + (800 + 200) + (800 + 200) + [(800 + 200) / 12 \times 7] * 50\% = 1.791,67$$

L'ulteriore detrazione per famiglie numerose spettante pari a € 600 effettive (€ 1.200 rapportate al 50%) spetta in misura piena a prescindere dall'uscita dal nucleo del 4° figlio.

Esempio n. 4 - Mancanza dell'altro genitore - Calcolo della convenienza per il 1° figlio tra la detrazione per il coniuge e quella per il figlio a carico

Genitore con n. 3 figli di età > di 3 anni, a carico per l'intero anno.
 Il 1° figlio (il maggiore) è portatore di handicap.
 Assenza dell'altro genitore
 Reddito di € 30.000
 Verifica della convenienza:
 Calcolo detrazione per il 1° figlio:
 $(800 + 220) \times [(95.000+30.000)-30.000] / (95.000+30.000) =$
 $1.020 \times 0,76 = € 775,20$
 Calcolo detrazione per il coniuge:
 fascia di reddito compresa tra 15.000,01 e 40.000 = € 690
 detrazione aggiuntiva per fascia di reddito tra 29.200,01 e 34.700: € 20
 $690 + 20 = € 710$
 Il genitore può usufruire per il 1° figlio della più conveniente detrazione di 775,20 (detrazione per figlio)
 Detrazione spettante per gli altri 2 figli:
 $(800 \times 2) \times [(95.000+30.000)- 30.000] / (95.000+30.000) =$
 $1.600 \times 0,76 = 1.216$

Esempio n. 5 - Mancanza dell'altro genitore - Calcolo convenienza detrazione per il coniuge in luogo di quella per il 1° figlio a carico

Genitore con n. 3 figli di età > di 3 anni, a carico per l'intero anno.
 Assenza dell'altro genitore
 Reddito di 30.000 euro
 Verifica della convenienza:
 Calcolo detrazione per il 1° figlio:
 $800 \times [(95.000+30.000)-30.000] / (95.000+30.000) =$
 $800 \times [125.000 - 30.000] / 125.000 =$
 $800 \times 95.000 / 125.000 =$
 $800 \times 0,76 = 608$
 Calcolo detrazione per il coniuge:
 fascia di reddito compresa tra 15.000,01 e 40.000: 690
 detrazione aggiuntiva per fascia di reddito tra 29.200,01 e 34.700: 20
 $690 + 20 = 710$
 Il genitore può usufruire per il 1° figlio della più conveniente detrazione di 710 (detrazione coniuge)
 Detrazione spettante per gli altri 2 figli:
 $(800 \times 2) \times [(95.000+30.000)- 30.000] / (95.000+30.000) =$
 $1.600 \times [125.000 - 30.000] / 125.000 =$
 $1.600 \times 95.000 / 125.000 =$
 $1.600 \times 0,76 = 1.216$

Esempio n. 6 - Nucleo con 4 figli a carico con attribuzione delle detrazioni ordinarie al genitore con reddito più alto

Due genitori con 4 figli (tutti maggiori di 3 anni) e con redditi rispettivamente pari a € 30.000 e € 100.000, la detrazione ordinaria viene attribuita, su richiesta dell'interessato, al 100% al genitore con reddito più alto.
 Detrazione teorica = € 4.000
 Ulteriore detrazione = € 1.200
 Genitore 1 (reddito € 30.000)

$$\frac{(\text{€ } 140.000 - \text{€ } 30.000)}{\text{€ } 140.000} = 0,7857$$

La detrazione ordinaria è teoricamente attribuibile, pertanto ha diritto al riconoscimento dell'ulteriore detrazione:
 $\text{€ } 1.200 \times 50\% = \text{€ } 600$
 Genitore 2 (reddito € 100.000)
 Detrazione ordinaria:
 $\text{€ } 4.000 \times \frac{(\text{€ } 140.000 - \text{€ } 100.000)}{\text{€ } 140.000} = \text{€ } 1.142$
 Ulteriore detrazione:
 $\text{€ } 1.200 \times 50\% = \text{€ } 600$

Esempio n. 7 - Nucleo con 4 figli a carico con attribuzione delle detrazioni al 50% tra i genitori

Due genitori con 4 figli (tutti maggiori di 3 anni) e con redditi pari rispettivamente a € 30.000 e € 150.000, la detrazione viene attribuita in egual misura al 50%.

Detrazione teorica = € 4.000

Ulteriore detrazione = € 1.200

Genitore 1 (reddito € 30.000)

Detrazione ordinaria:

$$\frac{€ 4.000 * 50% * (€ 140.000 - € 30.000)}{€ 140.000} = € 2.000 * 0,7857 = € 1.571$$

Ulteriore detrazione

$$€ 1.200 * 50% = € 600$$

Genitore 2 (reddito € 150.000)

Detrazione ordinaria:

$$\frac{€ 4.000 * 50% * (€ 140.000 - € 150.000)}{€ 140.000} = € 2.000 * 0 = 0$$

In tal caso anche l'ulteriore detrazione non spetta.

Esempio n. 8 – Attribuzione nel mese del credito d'imposta per famiglie numerose

Il dipendente Rossi presenta al proprio datore di lavoro ALFA SPA, il modello D23 che attesta la presenza di 4 figli a carico e l'assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli erogati dalla ALFA SPA e da quelli della propria abitazione e della relativa pertinenza.

Nel mese di marzo, si verifica la seguente situazione (ovviamente gli importi delle imposte e delle detrazioni per semplicità vengono ipotizzati con importi arrotondati):

Reddito imponibile	€ 2.000
IRPEF lorda	€ 500
Detrazioni per lavoro dipendente	€ 300
Detrazione per figli a carico "ordinarie"	€ 150
Ulteriore detrazione per 4 figli	€ 100
Imposta netta	€ 0
Credito d'imposta spettante marzo	€ 50

Ipotizzando che per il mese di marzo il sostituto abbia a disposizione un monte ritenute pari a € 2.000 e debba erogare complessivamente crediti d'imposta per ulteriore detrazione pari a € 50, il sostituto procede all'attribuzione di tale credito nel medesimo periodo di paga.

A fine anno (**conguaglio**), si verifica la seguente situazione:

IRPEF dovuta, al netto della detrazione per lavoro dipendente e della detrazione ordinaria per figli a carico	€ 500
Ulteriore detrazione spettante per carichi di famiglia	€ 1.200
Credito d'imposta spettante	€ 700
Credito d'imposta già erogato in corso d'anno	€ 600
Credito d'imposta da erogare a conguaglio	€ 100

Ipotizzando che per il mese di dicembre il sostituto abbia a disposizione un monte ritenute pari a € 2.000 e debba erogare complessivamente crediti d'imposta per ulteriore detrazione pari a € 100, il sostituto procede all'attribuzione di tale credito nel medesimo periodo di paga.

Esempio n. 9 – Differimento al mese successivo dell’attribuzione del credito d’imposta per famiglie numerose

Il dipendente Rossi presenta al proprio datore di lavoro ALFA SPA, il modello D23 che attesta la presenza di 4 figli a carico e l’assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli erogati dalla ALFA SPA e da quelli della propria abitazione e della relativa pertinenza.

Nel mese di marzo, si verifica la seguente situazione (ovviamente gli importi delle imposte e delle detrazioni per semplicità vengono ipotizzati con importi arrotondati):

Reddito imponibile	€ 2.000
IRPEF lorda	€ 500
Detrazioni per lavoro dipendente	€ 300

Detrazione per figli a carico “ordinarie”	€ 150
Ulteriore detrazione per 4 figli	€ 100
Imposta netta	€ 0

Credito d’imposta spettante marzo € 50

Si ipotizza che per il mese di marzo il sostituto abbia esaurito il monte ritenute disponibile; il sostituto rimanda l’attribuzione di tale credito al periodo di paga successivo.

Nel mese di aprile, si verifica la seguente situazione:

Reddito imponibile	€ 2.000
IRPEF lorda	€ 500
Detrazioni per lavoro dipendente	€ 300

Detrazione per figli a carico “ordinarie”	€ 150
Ulteriore detrazione per 4 figli	€ 100
Imposta netta	€ 0

Credito d’imposta spettante aprile € 50
Credito d’imposta spettante marzo € 50

Si ipotizza che per il mese di aprile il sostituto abbia a disposizione un monte ritenute pari a € 1.000; il sostituto procede all’attribuzione del credito complessivo di € 100 nel medesimo periodo di paga.

La detrazione per altri familiari a carico

Per quanto concerne la detrazione per altri familiari a carico indicati nell’art. 433 14 del codice civile, il testo dell’art. 12 comma 1 lettera d) del Tuir prevede l’attribuzione per ogni altra persona a carico di un importo teorico pari a 750 euro all’anno da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione il cui ammontare effettivo, nell’ipotesi di nucleo con altro familiare a carico è funzione del seguente calcolo:

$$750 \times [(80.000 - \text{Reddito complessivo}) / 80.000]$$

Se il risultato che scaturisce dal suddetto rapporto è:

- pari o minore di 0 (in ipotesi di reddito pari o maggiore di 80.000) la detrazione non compete;
- uguale a 1 (in ipotesi di reddito pari a 0), la detrazione non compete;
- compreso tra 0 e 1 (in ipotesi di reddito maggiore di 0 ma inferiore a 80.000 euro) lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali. In tale ultima ipotesi, quindi, l’importo teorico della detrazione (750) va moltiplicato per il coefficiente che risulta dall’esecuzione del rapporto.

Condizioni di spettanza della detrazione per altri familiari a carico

Ai sensi dell’art. 12 c. 2 l’altro familiare per essere considerato a carico del contribuente non deve possedere un reddito complessivo superiore al limite annuo di euro 2.840,51 al lordo degli oneri deducibili.

È previsto il requisito della convivenza con il contribuente oppure il percepimento di assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell’Autorità giudiziaria.

¹⁴ I genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi, anche naturali; gli adottanti; i generi e le nuore; il suocero e la suocera; i fratelli e le sorelle germani o unilaterali, con precedenza dei germani sugli unilaterali). convivente con il contribuente o che percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell’autorità giudiziaria.

Le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati

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:

Fasce di reddito (euro)	Importo della detrazione (euro)
Fino a 8.000	1.840 ¹⁵
Da 8.000,01 a 15.000	1.338 + [502 x (15.000 – reddito) / 7.000]
Da 15.000,01 a 55.000	1.338 x (55.000 – reddito) / 40.000
Oltre 55.000	0

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 il 2012);
- i giorni presenti in periodi di lavoro contemporanei vanno conteggiati una sola volta.

Circa i valori da riportare al periodo di lavoro nell'anno¹⁶ ai fini della determinazione della detrazione effettivamente spettante occorre osservare che:

- per i contribuenti percettori di reddito fino a 8.000 euro trattasi del valore pari a 1.840;
- per i contribuenti percettori di un reddito da 8.000,01 a 15.000, dei valori pari a 1.338 e 502 euro;
- infine, per i contribuenti percettori di un reddito da 15.000,01 a 55.000 euro del valore pari a 1.338 euro.

Esempio

Per un contribuente percettore di un reddito pari a 10.000 euro che **nell'anno d'imposta 2012** 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:

$$(1.338 / 365 \times 306) + [(502 / 365 \times 306) \times [(15.000 - 10.000) / 7.000]] =$$

$$1.121,72 + [420,85 \times 0,7142]$$

$$1.121,72 + 300,57 = 1.422,29$$

Detrazione per la prima fascia reddituale

La norma prevede che se il reddito complessivo non supera 8.000 euro spetta una detrazione pari a **1.840 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 CUD 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 1.840,00 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.

¹⁵ Se il numero dei giorni di lavoro nell'anno è tale da determinare una detrazione effettivamente spettante inferiore a 690 euro è riconosciuta comunque, una detrazione di importo pari a 690 euro.

Per rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro.

¹⁶ In caso di anno bisestile, l'anno deve essere considerato sempre come composto da 365 giorni.

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	(1.840 / 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 (1.840 / 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	(1.840 / 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 (1.840 / 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: 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 2012** e in aspettativa senza retribuzione da Gennaio a Settembre **2012**. In tal caso, il sostituto accertando il diritto ad una detrazione inferiore a 690 euro ($1.840 / 365 \times 92 = 463,78$) attribuirà, in sede di conguaglio, una detrazione pari a 690 euro;

Esempio: 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 **2012** e in aspettativa senza retribuzione da Gennaio a Settembre **2012**. In tal caso, il sostituto accertando il diritto ad una detrazione inferiore a 1.380 euro ($1.840 / 365 \times 92 = 463,78$) 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	(1.840 / 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 (1.840 / 365 x 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 x 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	(1.840 / 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 (1.840 / 365 x 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 x n. giorni di spettanza nell'anno) ovvero 1.380 euro in caso di espressa richiesta in sede di conguaglio da parte del sostituto

Esempio: 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 2012** 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, $1.840 / 365 \times 92 = 463,78 < 690$), 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: 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 2012** 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, $1.840 / 365 \times 92 = 463,78 < 1.380$) 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: 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 2012** 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, $1.840 / 365 \times 152 = 766,23 > 690$), attribuirà una detrazione pari a 766,23.

Detrazione per la seconda fascia reddituale

La detrazione spettante sul reddito complessivo compreso tra 8.000,01 e 15.000 euro si ottiene **sommando** all'importo teorico di **1.338** il risultato che scaturisce dalla seguente formula matematica : $502 \times (15.000 - \text{reddito}) / 7.000$
 In pratica, la detrazione base di 1.338 può essere incrementata di un ulteriore quota il cui importo varia in relazione al reddito. L'incremento oscilla tra 502 euro (in ipotesi di reddito pari a 8.000,01) e 0 (in ipotesi di reddito pari a 15.000)

Gli importi di 1.338 e di 502 devono essere raggugliati al periodo di lavoro nell'anno. Tale ragguglio 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 all'8 aprile **2012**, pari a 14.000 euro
 Detrazione spettante: $(1338/365 \times 100) + [(502/365 \times 100) \times (15.000 - 14.000) / 7.000]$
 $366,58 + [137,53 \times 0,1429]$
 $366,58 + 19,65 = 386,23$
 oppure:
 $1338 + [502 \times (15.000 - 14.000) / 7.000 =$
 $1338 + [502 \times 0,1429]=$
 $1338 + 71,74 = 1.409,74$
 $1.409,74 / 365 \times 100 = 386,23$

Detrazione per la terza fascia reddituale

La detrazione spettante sul reddito complessivo compreso tra 15.000,01 e 55.000 euro si ottiene **moltiplicando** l'importo teorico di **1.338** per il risultato che scaturisce dal rapporto matematico : $(55.000 - \text{reddito}) / 40.000$.

Questo meccanismo consente di determinare importi di detrazione decrescenti al crescere del reddito complessivo fino ad annullarsi del tutto se il reddito complessivo supera 55.000 euro.

Se il risultato del rapporto risulta:

- pari a 0 (in ipotesi di reddito pari a 55.000 euro) la detrazione non compete;
- pari a 1 (in ipotesi di reddito pari a 15.000,01 euro) la detrazione è pari a **1338**
- maggiore di 0 e minore di 1, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

L'importo di 1.338 deve essere rapportato al periodo di lavoro nell'anno

Mini detrazioni aggiuntive

Al fine di meglio tutelare la posizione dei contribuenti beneficiari della detrazione prevista per i redditi compresi tra 15.000,01 e 55.000 euro, è prevista all'art. 13, comma 2 del Tuir una detrazione aggiuntiva, le cui misure differenziate in ragione del livello del reddito complessivo conseguito dai medesimi contribuenti risultano così articolate:

Fasce di reddito (euro)	Importo della detrazione aggiuntiva euro)
Da 23.000,01 a 24.000	10
Da 24.000,01 a 25.000	20
Da 25.000,01 a 26.000	30
Da 26.000,01 a 27.700	40
Da 27.700,01 a 28.000	25

Tali importi vanno semplicemente aggiunti alla detrazione effettivamente spettante scaturente dal calcolo della formula: $1.338 \times (55.000 - \text{reddito}) / 40.000$. Inoltre, le stesse micro detrazioni aggiuntive vanno assunte per il loro intero ammontare senza alcun ragguaglio al periodo di lavoro

Esempio 1

Reddito di lavoro dipendente per l'intero anno pari a 26.000 euro
 Detrazione spettante: $1.338 \times [(55.000 - 26.000) / 40.000] =$
 $1.338 \times 0,7250 = 970,05$
 Detrazione aggiuntiva per la fascia di reddito compresa tra 25.000,01 e 26.000 = 30 euro
 Detrazione effettivamente spettante: $970,05 + 30 = 1.000,05$

Esempio 2

Reddito di lavoro dipendente per 120 gg.(dal 16 gennaio al 31 maggio), pari a 26.000 euro
 Detrazione spettante: $(1.338/365 \times 120) \times [(55.000 - 26.000) / 40.000] =$
 $439,89 \times 0,7250 = 318,92$
 Detrazione aggiuntiva per la fascia di reddito compresa tra 25.000,01 e 26.000 = 30 euro
 Detrazione effettivamente spettante: $318,92 + 30 = 348,92$

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 CUD 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 D 23.

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 convenzionali); 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

mezzogiorno, potrà beneficiare della detrazione per gli anni d'imposta 2010, 2011 e 2012. 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 2010, potrà essere fruita oltre che per l'anno 2010 anche per gli anni 2011 e 2012).

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 2012** 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 2012.

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 (CUD) 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 CUD, 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 CUD.

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 detrazione 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, comprese le "micro detrazioni aggiuntive" di cui al c. 2,

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 detrazioni¹⁷ 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 detrazioni si assume al netto del reddito derivante dall'abitazione principale e relative pertinenze.

Le detrazioni d'imposta per i "non residenti"

Per individuare la status di "non residente" ai fini fiscali, occorre considerare, quanto precisato, al contrario, dall'art. 2, comma 2 del Tuir che fornisce la nozione di persona "residente".

Art. 2 c. 2 Tuir

"Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"

Una persona è dunque considerata "residente" quando per almeno 183 giorni (la maggior parte del periodo d'imposta) anche non continuativi si verifichi una delle tre seguenti condizioni:

- a) sia iscritta all'anagrafe in cui dimora abitualmente (L. 1228/54)
- b) abbia nel territorio dello Stato la sede principale dei propri affari e interessi morali e sociali (economico/relazioni familiari e sociali) (art. 43 c.c.)
- c) abbia la dimora abituale nello Stato

Secondo la norma di carattere generale di cui all'art. 24 comma 3 del Tuir, le detrazioni per carichi di famiglia non competono ai soggetti non residenti.

Art. 24, c. 3 del Tuir

Dall'imposta lorda si scomputano le detrazioni di cui all'art. 13 (altre detrazioni) nonché quelle di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a), b), g) h), h-bis) e i). Le detrazioni per carichi di famiglia non competono

Il Decreto Legge 29 dicembre 2011 n. 216, convertito con modificazioni nella Legge 24 febbraio 2012 n. 14 ha prorogato anche **per il 2012** le detrazioni d'imposta per carichi di famiglia dei soggetti non residenti. Quindi in deroga alla suddetta disposizione generale è possibile riconoscere le predette detrazioni per carichi di famiglia ai soggetti non residenti a condizione che dimostrino, con idonea documentazione, individuata con apposito decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze, che le persone alle quali le detrazioni si riferiscono:

- non possiedano un reddito complessivo superiore al lordo degli oneri deducibili, ad euro 2.840,51, compresi i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato;
- non godano nel Paese di residenza di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi di famiglia.

¹⁷ La 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).

Finanziaria 2007 (L. 296/2006) art. 1 cc. 1324-1326

1324. Per i soggetti non residenti, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, spettano per gli anni 2007, 2008 e 2009, a condizione che gli stessi dimostrino, con idonea documentazione, individuata con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, che le persone alle quali tali detrazioni si riferiscono non possiedano un reddito complessivo superiore, al lordo degli oneri deducibili, al limite di cui al suddetto articolo 12, comma 2, compresi i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato, e di non godere, nel paese di residenza, di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi familiari.

1325. Per cittadini extracomunitari che richiedono, sia attraverso il sostituto d'imposta sia con la dichiarazione dei redditi, le detrazioni di cui al comma 1324, la documentazione può essere formata da:

- a) documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese d'origine, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- b) documentazione con apposizione dell'apostille, per i soggetti che provengono dai Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961;
- c) documentazione validamente formata dal Paese d'origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'origine dal consolato italiano del Paese d'origine.

1326. La richiesta di detrazione, per gli anni successivi a quello di prima presentazione della documentazione di cui al comma 1325 deve essere accompagnata da dichiarazione che confermi il perdurare della situazione certificata ovvero da una nuova documentazione qualora i dati certificati debbano essere aggiornati

In attuazione di quanto disposto dalla Legge Finanziaria 2007, il Decreto 2 Agosto 2007, n. 149 del Ministero dell'economia e delle Finanze (G.U. n. 210 del 10.09.2007) ha regolamentato le detrazioni per i carichi di famiglia (coniuge, figli e altri familiari a carico) in favore dei soggetti non residenti individuando le caratteristiche della documentazione necessaria per il loro riconoscimento. Tale documentazione risulta distinta in base alla provenienza del soggetto non residente.

Cittadini dell'UE

Per i soggetti residenti in uno Stato dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo spazio economico europeo, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12 del TUIR spettano, a condizione che i soggetti attestino tramite **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** (in pratica un'autocertificazione) il rispetto dei principi previsti dallo stesso art. 12:

- a) il grado di parentela del familiare per il quale intendono fruire della detrazione, con indicazione del mese nel quale si sono verificate le condizioni richieste e del mese in cui le predette condizioni sono cessate;
- b) che il predetto familiare possiede un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche fuori dal territorio dello Stato di residenza, riferito all'intero periodo d'imposta;
- c) di non godere di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi di famiglia, nel Paese di residenza ovvero in nessun altro Paese diverso da questo.

Cittadini extracomunitari

Per quanto riguarda, invece, i lavoratori extracomunitari (si ritiene indipendentemente dalla residenza o meno in un Paese extracomunitario) per beneficiare delle detrazioni d'imposta per carichi di famiglia devono presentare alternativamente la seguente documentazione:

- a) **documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese di origine**, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- b) **documentazione con apposizione dell'Apostille**, per i soggetti provenienti da Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961¹⁸. L'apostille è un timbro che viene apposto dalla competente Autorità che certifica la conformità della copia al documento originale da far valere fuori dallo Stato.
- c) **documentazione** validamente formata dal Paese di origine, ai sensi della normativa ivi vigente, **tradotta in italiano e asseverata**, come conforme all'originale, **dal consolato italiano nel Paese di origine**.

Il decreto stabilisce, inoltre, che ai fini del riconoscimento delle detrazioni d'imposta le suddette attestazioni sono parte integrante della dichiarazione di cui all'art. 23 c. 2 lett. a) con la quale il soggetto interessato dichiara di avere diritto alle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del TUIR, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni (ad esempio D23 INAZ). In altre parole, affinché il soggetto non residente possa usufruire delle detrazioni per carichi di famiglia da parte del proprio sostituto d'imposta dovrà produrre a quest'ultimo la consueta dichiarazione di richiesta delle detrazioni più la specifica documentazione individuata dal Decreto. Per gli anni successivi, la richiesta della detrazione deve essere accompagnata da una dichiarazione che confermi il perdurare della situazione certificata oppure da una nuova documentazione nel caso in cui i dati certificati debbano essere aggiornati. Come precisato nella circolare n. 15/E del 16/03/2007 A.E., per far valere le detrazioni relative ai figli residenti in Italia dei lavoratori extracomunitari è sufficiente la certificazione dello stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali dal quale risulti l'iscrizione degli stessi nelle anagrafi della popolazione.

¹⁸ Gli Stati che hanno aderito alla convenzione Aja del 5 ottobre 1961 sono i seguenti: Anguilla, Antigua e Barbuda, Australia, Argentina, Barbados, Bermuda, Botswana, Brunei, Bulgaria, Caimane, Cipro, Colombia, Cina, Dominica, Estonia, Falkland, Figi, Giappone, Gibilterra, Grenada, Hong Kong, Israele, Isole del Canale, Isole Marshall, Kiribati, Lesotho, Malati, Mauritius, Malta, Messico, Monserrat, Panama, Polonia, Repubblica Ceca, Romania, Russia, Saint Christopher e Nevis, Saint Vincent, Salamene, Santa Lucia, Sant'Elena, Seychelles, Stati Uniti, Suriname, Svizzera, Swaziland, Tonga, Turche e Caiche, Vanuatu, Vergini, Venezuela, Zimbabwe.

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 detrazioni” 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

Per l'attribuzione al lavoratore delle detrazioni d'imposta di cui agli articoli 12, 13 15 e 16 del TUIR e di altre eventuali altre agevolazioni fiscali, il datore di lavoro deve ricevere dal lavoratore interessato specifiche dichiarazioni. La legge finanziaria 2008 (L. n. 247/2007) ha esteso, a tutti i tipi di detrazioni d'imposta, il principio che il sostituto d'imposta ne deve tener conto a condizione che i lavoratori ne facciano richiesta. Inoltre, la dichiarazione di spettanza presentata dagli aventi diritto ha validità solo per l'anno di riferimento e, quindi, deve essere presentata annualmente. 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 incapienza dell'imposta (credito).

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. 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 8.000,00 euro annui,
- 2) credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose incapiente;
- 3) detrazione per assegno di mantenimento erogato dall'ex coniuge;
- 4) detrazione per canoni di locazioni;
- 5) 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 8.000,00 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 indeterminato. 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 8.000 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 annuale 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 € 8.000 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 raggugliata al periodo di lavoro

l'attribuzione della detrazione minima "garantita" di € 1.380 per rapporti di lavoro a tempo indeterminato inferiore all'anno non raggugliata al periodo di lavoro

Firma del dipendente.....

Credito per famiglie numerose

Il nuovo comma 1 bis dell'art. 12 del TUIR, riconosce l'ulteriore detrazione di euro **1.200,00** per le famiglie con almeno 4 figli a carico, a prescindere dal reddito percepito e dal momento in cui si è verificato l'evento. Questa detrazione può essere fruita soltanto se risultano applicabili le ordinarie detrazioni. Tale ulteriore detrazione si somma alla detrazione per figli a carico e non è influenzata dalle modalità di erogazione di queste. Se le ordinarie detrazioni si perdono per superamento dei limiti di reddito, anche l'ulteriore detrazione viene meno. Il c. 3 del medesimo art. 12 stabilisce che qualora la detrazione di cui al c. 1-bis (€ 1.200) sia di ammontare superiore all'imposta lorda, diminuita delle detrazioni di cui all'art. 12, c. 1, art. 13, art. 15, art. 16 e altre detrazioni previste da altre disposizioni normative è riconosciuto un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta. Per effetto di quanto previsto dal Decreto Min. Economia del 31 gennaio 2008 **il credito** è riconosciuto ai lavoratori che hanno effettuato la comunicazione di cui all'art. 23, c. 2 lett. a) (dichiarazione annuale di richiesta delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR) e che attestino di non percepire ulteriori redditi rispetto a quelli di lavoro dipendente e assimilati e a quelli dell'abitazione principale e relative pertinenze. I sostituti d'imposta sono tenuti ad erogare tale credito mensilmente nella misura di 1/12 entro la capienza delle ritenute disponibili in ciascun periodo di paga e, per la parte residua, utilizzando le ritenute dei periodi di paga successivi.

Mutuando le regole di riconoscimento dei crediti derivanti dall'assistenza fiscale al mod. 730, qualora l'ammontare delle ritenute disponibili in ciascun periodo di paga non sia sufficiente a garantire il riconoscimento del credito spettante a ciascun avente diritto il sostituto riconoscerà a ciascuno di essi il credito sulla base della percentuale che scaturisce dal rapporto tra il monte delle ritenute disponibile nel periodo di paga e l'ammontare complessivo del credito da riconoscere nel medesimo periodo di paga. In occasione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto di lavoro i sostituti sono tenuti a rideterminare l'importo del credito effettivamente spettante. Se entro la fine del periodo d'imposta non sarà possibile attribuire interamente il credito spettante il sostituto è tenuto a comunicare all'interessato l'importo residuo evidenziandolo sul CUD al fine di consentirne il recupero in sede di dichiarazione.

Fac-simile richiesta credito da ulteriore detrazione "incapiente"

Ad integrazione della dichiarazione annuale di richiesta delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR),
il sottoscritto

DICHIARA

Ai fini dell'eventuale attribuzione del credito di cui all'art. 12, c. 3 TUIR da ulteriore detrazione "incapiente" rispetto all'imposta lorda, spettante ai genitori con almeno 4 figli a carico, **di non percepire ulteriori redditi** oltre a quelli di lavoro dipendente (art. 49 TUIR) e a questi assimilati (art. 50 TUIR) e a quelli derivanti dal possesso dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

Firma del dipendente.....

Detrazione d'imposta ai percettori assegno di mantenimento corrisposto dall'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 annuale 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 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 nel CUD 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 annuale 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 precede 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.....

Richieste relative all'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle somme ad incremento della produttività

Varie sono le dichiarazioni che il datore di lavoro potrà acquisire dal lavoratore ai fini del riconoscimento dell'imposta sostitutiva sui compensi per premi di produttività corrisposti nell'anno 2012.

Quando il sostituto non conosce il reddito conseguito dal lavoratore nel 2011

In tutti i casi in cui il datore di lavoro non è a conoscenza dell'intero reddito di lavoro dipendente percepito dal lavoratore nell'anno 2010 (si rammenta che il limite reddituale per l'anno 2012 è pari a € 30.000), lo stesso sostituto dovrà farsi rilasciare dai lavoratori interessati dal regime agevolabile specifica attestazione scritta.

A tale proposito la circolare n. 49/E del 2008 dell'Agenzia Entrate (con riferimento alla detassazione per l'anno 2008 prevista per straordinari, lavoro supplementare e premi di produttività, ex art. 2, comma 1, lettera c), del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126), aveva preso in esame le seguenti ipotesi:

- quando il sostituto non è lo stesso che ha rilasciato la certificazione unica CUD [(assunzione nel corso dell'anno corrente (2012)),
- oppure il sostituto è lo stesso che ha rilasciato la certificazione CUD ma per un periodo inferiore all'anno [(assunzione nel corso dell'anno precedente (2011))].

Nei suddetti casi, è necessario, ai fini dell'applicazione della tassazione agevolata che il lavoratore attesti per iscritto l'importo del reddito da lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno precedente (2011).

Allo stesso modo, qualora nel 2011 il lavoratore non abbia percepito alcun reddito di lavoro dipendente, è tenuto a comunicare tale circostanza al sostituto d'imposta che nel 2012 eroga i redditi di lavoro dipendente. Pertanto in assenza di tale attestazione relativa ai redditi 2011 il sostituto non deve applicare l'agevolazione.

Quando il lavoratore ha conseguito nel 2011 altri redditi di lavoro dipendente

Nella circolare è precisato che il dipendente è, in ogni caso, tenuto a presentare apposita comunicazione scritta al proprio sostituto d'imposta nelle ipotesi di insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo. Ciò si verifica quando il lavoratore nel corso del 2011, oltre al rapporto di lavoro con il sostituto d'imposta che eroga i compensi assoggettabili ad imposta sostitutiva, ha intrattenuto un altro rapporto di lavoro dipendente superando, in tal modo, **il limite di 30.000 euro** di reddito da lavoro dipendente.

Quando il lavoratore ha conseguito nel 2012 altri redditi di lavoro dipendente

Ciò si verifica quando nel corso del 2012, il lavoratore ha intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva, fino a concorrenza del **limite di 2.500 euro** prestabilito dalla norma. La norma prevede che il lavoratore, per il quale sussistono le condizioni affinché il sostituto d'imposta sia tenuto ad applicare automaticamente l'imposta sostitutiva, possa comunque rinunciare alla detassazione facendone richiesta scritta al proprio datore di lavoro.

Rinuncia del lavoratore alla tassazione agevolata

Il lavoratore potrebbe avere interesse a rinunciare all'imposta sostitutiva nei casi in cui si presenti meno conveniente rispetto alla tassazione ordinaria. Ciò avviene generalmente quando per effetto di elevati oneri deducibili o per effetto di detrazioni d'imposta (da lavoro dipendente, carichi di famiglia ecc.) oppure per l'esiguità del reddito percepito la tassazione ordinaria risulta più favorevole della detassazione al 10%. In presenza di dichiarazione di rinuncia da parte del lavoratore al regime agevolato, il datore di lavoro procede a far concorrere l'intero ammontare delle somme agevolabili alla formazione del reddito complessivo e conseguentemente le assoggetta a tassazione ordinaria e alle addizionali all'Irpef. Questa richiesta può avvenire anche prima delle operazioni di fine anno ed anche senza conoscere i risultati finali.

Applicazione della tassazione "più conveniente"

In relazione alla modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva nella circolare è precisato che il sostituto d'imposta, ove riscontri, dalle informazioni in suo possesso, che la tassazione sostitutiva risulti meno favorevole per il dipendente, pur in assenza di rinuncia da parte di questi, applicherà la tassazione ordinaria, portandone a conoscenza il dipendente. È, pertanto, prevista, a carico del sostituto, la determinazione della tassazione di maggior favore per il dipendente. Si ritiene, in proposito, possibile procedere a tale determinazione anche in sede di conguaglio. Si rammenta che per la valutazione della convenienza dell'imposta sostitutiva rispetto alla tassazione ordinaria occorre tenere conto di una serie di elementi quali: le aliquote per scaglioni dell'Irpef, le addizionali regionali e comunali all'Irpef e l'incidenza delle detrazioni d'imposta che, come è noto, aumentano con il diminuire del reddito (la parte di reddito assoggettabile a sostitutiva non incrementa il reddito da considerare ai fini delle detrazioni).

Comunicazione (fac-simile) che il dipendente deve presentare al proprio datore di lavoro nelle diverse ipotesi
(circolari n. 49 e 59 del 2008).

DETESSAZIONE PREMI DI PRODUTTIVITÀ

Il/la sottoscritto/a

nato/a	prov.	in data	codice fiscale
residente a		alle dipendenze della Ditta	

DICHIARA

sotto la propria responsabilità:

- **di aver diritto** all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10%, in luogo della normale tassazione Irpef e addizionali all'Irpef, sulle erogazioni di produttività

A tale proposito comunica che:

- nell'anno d'imposta 2011 ha percepito complessivamente redditi di lavoro dipendente pari a €[mod. CUD 2012 somma dei punti 1 e 251 (se non barrata la casella 254) esclusi redditi assimilati]
- nell'anno d'imposta 2011 NON ha percepito redditi di lavoro dipendente
- nell'anno d'imposta 2011 NON ha percepito redditi di lavoro dipendente e che, nell'anno 2012, ha intrattenuto altro/i rapporto/i di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva pari a €.....
- nell'anno d'imposta 2011 ha percepito complessivamente redditi di lavoro dipendente[mod. CUD 2012 somma dei punti 1 e 251 (se non barrata la casella 254) esclusi redditi assimilati] e che nell'anno 2012 ha intrattenuto altro/i rapporto/i di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva pari a €.....

- **L'insussistenza del DIRITTO** all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10% sulle predette erogazioni.

A tale proposito comunica che:

- nell'anno d'imposta 2012 oltre al rapporto di lavoro con l'attuale sostituto d'imposta ha intrattenuto altro/i rapporto/i di lavoro dipendente, superando in tal modo il limite di **€ 30.000** di reddito di lavoro dipendente comprese le somme assoggettate a imposta sostitutiva 10%
- nell'anno d'imposta 2012 ha intrattenuto altro/i rapporto/i di lavoro dipendente percependo somme già assoggettate a imposta sostitutiva, fino a concorrenza del limite di **€ 2.500** al netto dei contributi obbligatori, prestabilito dalla norma
- **di RINUNCIARE** all'applicazione dell'imposta sostitutiva 10% sulle di produttività
- a tassazione ordinaria Irpef e relative addizionali all'Irpef

Data

In fede

.....
(firma del dipendente)

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, incapienza 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 agli articoli 12 e 13 del TUIR su richiesta del lavoratore e sulla base dei dati reddituali in suo possesso (ricordiamo che le detrazioni art. 13 non è più necessaria la richiesta) - non attribuisce le detrazioni d'imposta di cui all'art. 12 e 13 del TUIR, su richiesta del lavoratore - attribuisce le detrazioni di cui all'art. 12 e 13 su richiesta del lavoratore sulla base del reddito complessivo da questi comunicato; - attribuisce 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".
Ulteriore detrazione art. 12 c. 1 bis "incapiente" (credito)	
<p>Il sostituto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - attribuisce il credito di cui all'art. 12, comma 3 del TUIR ai lavoratori dipendenti e assimilati che attestino l'assenza di redditi ulteriori rispetto a quelli citati e a quelli derivanti dal possesso dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze 	<p>Il lavoratore dipendente o assimilato ha facoltà:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di richiedere il credito di cui all'art. 12, comma 3 del TUIR attestando l'assenza di redditi ulteriori rispetto a quelli di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR e a quelli derivanti dal possesso dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze
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>
Somme e compensi per incremento della produttività del lavoro.	
<p>Per l'applicazione della tassazione agevolata in luogo di quella ordinaria il sostituto è tenuto ad acquisire specifica dichiarazione da parte dei lavoratori interessati in tutti i casi in cui non sia a conoscenza del reddito dagli stessi conseguito nel 2008 (in tutto o in parte) e per i lavoratori assunti in corso d'anno.</p>	<p>I lavoratori che nel 2009 hanno conseguito redditi di lavoro dipendente da un sostituto diverso da quello con il quale intrattengono il rapporto di lavoro e sono interessati a fruire della tassazione agevolata sui compensi percepiti per incremento della produttività devono rilasciare specifica dichiarazione al proprio datore di lavoro.</p> <p>I lavoratori che decidono di rinunciare alla tassazione agevolata perché ritengono sia più conveniente quella ordinaria devono fornire specifica comunicazione al datore di lavoro</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 incapienza delle retribuzioni</p> <p>Il sostituto ne comunica l'ammontare al sostituto che deve provvedere al versamento entro il 16 gennaio dell'anno successivo</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 - 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	
<p>Il sostituto, su richiesta del lavoratore tiene conto ai fini delle operazioni di conguaglio di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati comunicati dal lavoratore</p>	<p>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)</p>
Rilascio della certificazione CUD	
<p>Il sostituto è tenuto, su richiesta del lavoratore cessato, al rilascio della certificazione CUD entro 12 giorni dalla richiesta</p>	<p>Il lavoratore può richiedere ed ottenere in caso di cessazione del rapporto di lavoro, la certificazione CUD, entro 12 giorni dalla richiesta stessa</p>
Possibilità di applicare nei diversi periodi di paga un'aliquota più elevata	
<p>In presenza di accordo con il lavoratore il sostituto applica nei vari periodi di paga un'aliquota marginale più elevata</p>	<p>Il lavoratore ha la facoltà, se ne ha interesse 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</p>

DICHIARAZIONE AI FINI DELLE DETRAZIONI D'IMPOSTA SPETTANTI - D 23 2012 Ed. Gennaio 2012

(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.) alla data del 1° gennaio 2012 _____ domicilio fiscale (comune/prov.) 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 2012 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 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 _____ dal 1) _____ al 2) _____

SI NO **FIGLI A CARICO** (art. 12, c.1, lett. c))

N° figli a carico: _____ N.B. In presenza di almeno 4 figli viene riconosciuta l'ulteriore detrazione per famiglie numerose (art.12, c. 1-bis).

Codice Fiscale	dal 1)	al 2)	percentuale ripartizione		minore di 3 anni	Disabile
			al 50%	al 100%		
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	SI <input type="checkbox"/> NO <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))

Codice Fiscale	dal 1)	al 2)	percentuale ripartizione		altra percentuale
			al 50%	al 100%	
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	_____ <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	_____ <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	_____ <input type="checkbox"/>
_____	_____	_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	_____ <input type="checkbox"/>

ALTRE INFORMAZIONI

- ALTRI REDDITI DIVERSI DA QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI, ESCLUSI QUELLI DERIVANTI DALL'ABITAZIONE PRINCIPALE E RELATIVE PERTINENZE ¹⁾ _____ euro
- RICHIEDE L'APPLICAZIONE DI UNA ALIQUOTA PIU' ELEVATA DI QUELLA RISULTANTE IN SEDE DI CONGUAGLIO FISCALE (fine anno e/o fine rapporto) _____ %
- 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 CUD del precedente/datore/i di lavoro entro i termini di legge)
- RICHIEDE INTERAMENTE LE ALTRE DETRAZIONI PER REDDITO COMPLESSIVO FINO A 8.000 EURO IN MISURA NON INFERIORE A EURO 800 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
- DICHIARA DI NON AVER GIA' FRUITO DELLA DETRAZIONE TFR ALLA CESSAZIONE DEL PRECEDENTE RAPPORTO NEL CORRENTE ANNO IMPOSTA
- PRIMA ISCRIZIONE A PREVIDENZA OBBLIGATORIA DAL 1° GENNAIO 2007 (AI FINI DELLA DEDUCIBILITA' OLTRE IL LIMITE ANNUALE DI € 6.184,67)
- PRIMA ISCRIZIONE A PREVIDENZA OBBLIGATORIA SUCCESSIVAMENTE AL 1° GENNAIO 1998 (AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEL MASSIMALE CONTRIBUTIVO ANNUO)

1) 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.
 2) 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.
 3) 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 _____

Le operazioni di conguaglio di fine anno

Si possono così schematizzare:

	<p>Determinazione del reddito complessivo corrisposto nell'anno</p> <p>Somma di:</p> <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 2012, con esclusione degli arretrati anni precedenti e delle indennità di fine rapporto) <p>N.B.: Si rammenta che i contributi a carico del datore di lavoro versati a forme di previdenza complementare concorrono a formare il reddito</p>
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). <p>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</p>
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 famiglie numerose (almeno 4 figli) eventualmente spettante, di cui all' art. 12 c. 1-bis, in misura fissa e non commisurata al reddito del 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 part 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/infurtuni 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 prestatato 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 famiglie numerose o 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 2013)

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 "**2012**". Nel prospetto ST del mod. 770/2013 in "periodo di riferimento – mese – anno" dovrà essere indicato il periodo convenzionale "12 2012" e nel successivo punto "Note" il codice "D" se il conguaglio è stato effettuato nel mese di gennaio 2013; il codice "E" se il conguaglio è stato effettuato nel mese di febbraio 2013. Nell'ipotesi in cui dalle operazioni di conguaglio derivi un importo a credito, la restituzione della maggiore imposta trattenuta nel corso del 2012 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



A CREDITO



Il datore di lavoro è obbligato ad effettuare il rimborso delle maggiori ritenute operate in corso d'anno.

Tale rimborso avviene mediante riduzione delle ritenute da operare nel periodo di paga in cui è effettuato il conguaglio. Nell'ipotesi d'incapienza del monte ritenute a disposizione:

- il rimborso va in ogni caso effettuato, anticipando il credito o anche utilizzando ritenute di diversa natura;
- e' autorizzato ad eseguire la compensazione con le ritenute operate nei mesi successivi.



A DEBITO



Incapienza
delle retribuzioni a subire le ritenute **entro il 28 febbraio 2013**



Il dipendente dichiara di versare al datore di lavoro l'importo delle ritenute dovute

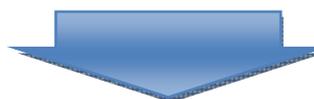
Capienza
delle retribuzioni a subire le ritenute **entro il 28 febbraio 2013**



Il datore di lavoro opera le ritenute per le imposte dovute nel mese di effettuazione del conguaglio



Il dipendente autorizza per iscritto il datore di lavoro ad effettuare il prelievo delle ritenute dovute sulle retribuzioni successive con applicazione dell'interesse dello **0.5%**



L'importo che al termine del periodo d'imposta non risulta versato per incapienza delle retribuzioni o per cessazione del rapporto di lavoro va comunicato al dipendente che provvede al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo

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 **CUD** 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 e' 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 del mod. CUD "Totale oneri sostenuti esclusi dai redditi indicati nei punti 1 e 2" e distintamente nelle spazio delle "Annotazioni" riportando per ognuno di essi, le singole voci ed evidenziando che i suddetti importi non devono essere riportati nell'eventuale dichiarazione dei redditi

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 e' 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 nel punto del mod. CUD "Totale oneri per i quali è prevista la detrazione d'imposta" 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

IL CONGUAGLIO COMPLESSIVO

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 CUD 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 CUD 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** 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.

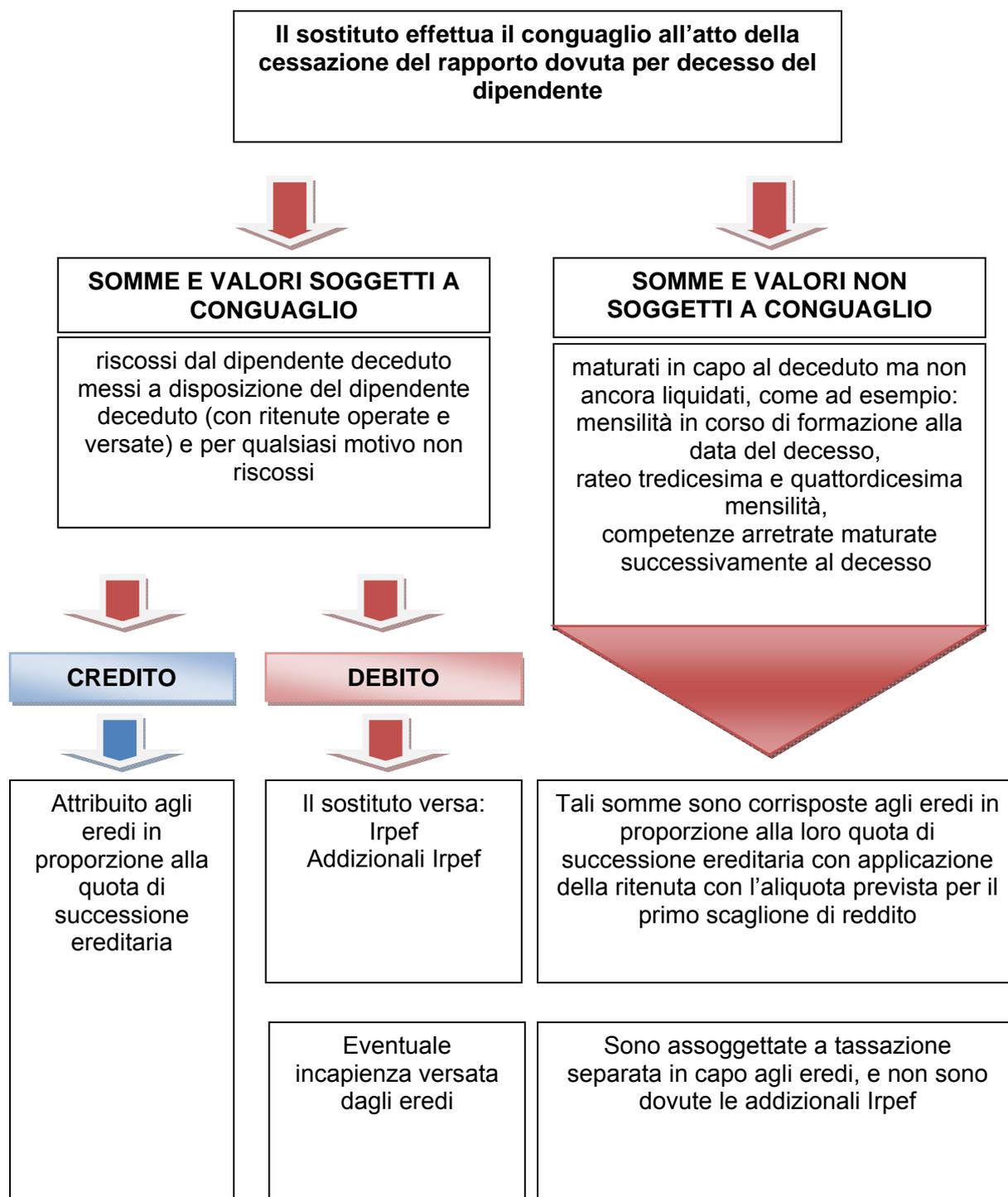
Dovrà, pertanto:

- 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, 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 avervi 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 **2013**, queste ultime qualora riferibili all'anno

precedente (ovvero all'anno **2012**) verranno utilmente considerate in occasione delle operazioni di conguaglio relativo all'anno d'imposta **2012**. 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 2013), queste ultime, ancorché riferibili all'anno **2012**, dovranno essere posta carico dell'anno **2013** e conseguentemente assoggettate a tassazione sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti nel corso del medesimo anno **2013**.

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 2012 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 **18%** per i titolari di pensione e per i soggetti iscritti ad altre forme pensionistiche obbligatorie; contributo del **27,72%** 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 i 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

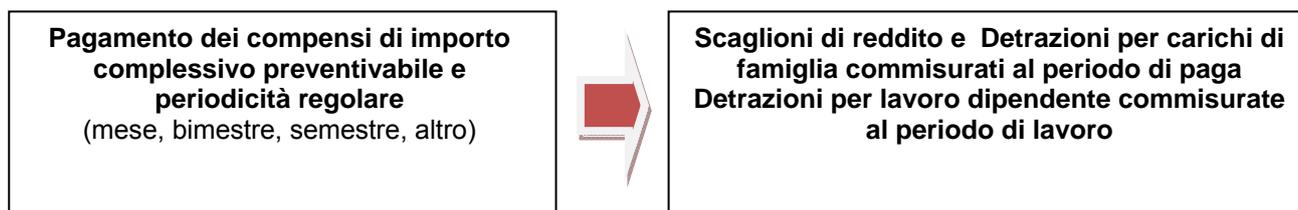
Se per i lavoratori dipendenti e per la stragrande maggioranza dei collaboratori coordinati e continuativi l'effettuazione della trasferta al di fuori del territorio comunale viene a coincidere con una prestazione lavorativa resa fuori dalla sede del datore di lavoro o, comunque, di una localizzazione 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 2012, il sostituto d'imposta riconoscerà una detrazione commisurata ad un periodo pari a giorni 91 (31 giorni di Gennaio, 29 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.

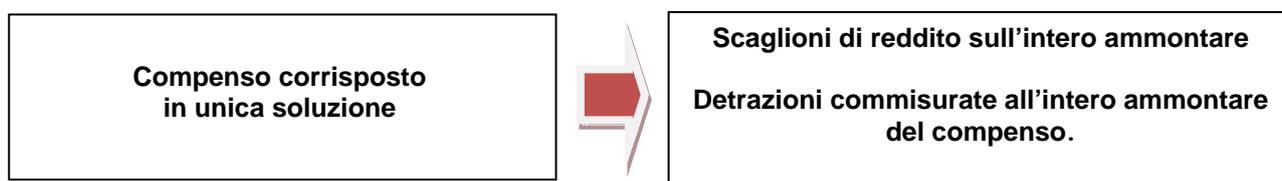


Sono tuttavia previste (circ. Agenzia Entrate n. 67/2001) particolari modalità applicative al ricorrere di determinate condizioni riconducibili alla periodicità di corresponsione del compenso. Così vengono, ad esempio, individuati particolari atteggiamenti amministrativi allorché il committente procede

- 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.



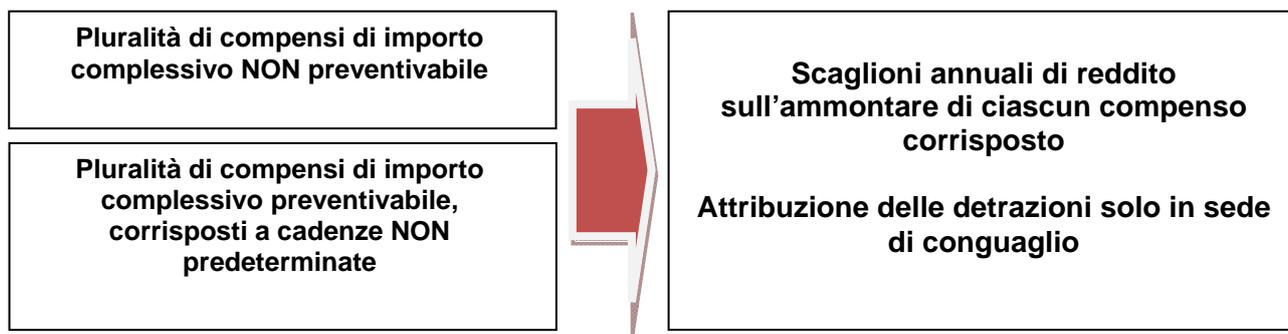
Pluralità di compensi di importo complessivo non preventivabile ovvero compensi di ammontare complessivamente preventivabile, corrisposti a cadenze non predeterminate

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 caso 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 27%.
 L'esecuzione di tali operazioni rilasceranno i seguenti debiti d'imposta: euro 1.150 (5.000 * 23%) ed euro 1.350 (5.000 * 27%) per un debito d'imposta complessivo pari a euro 2.500 (1.150 + 1.350), per un totale finale pari a euro 4.800 (2.300 + 2.500).
 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 4.800 $(((15.000 * 23\%) + (5.000 * 27\%)) = (3.450 + 1.350) = (4.800))$, 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 2.500 (4.800 - 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 **devrà 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

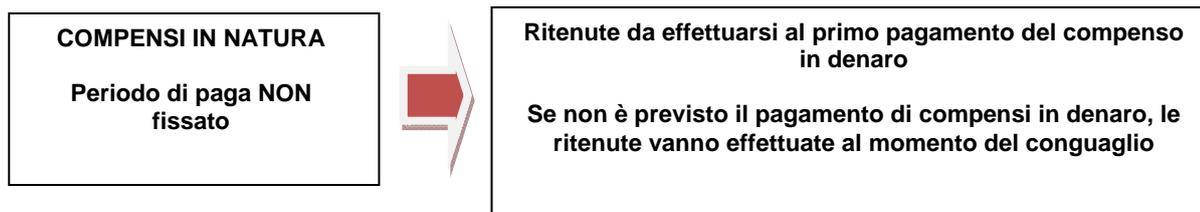
Particolari modalità operative sono previste qualora presso un medesimo sostituto il contribuente risulti titolare tanto di un rapporto di lavoro subordinato, quanto di una rapporto di collaborazione coordinata e continuativa. Un ipotesi, ad esempio, che potrebbe riguardare **un dirigente** di una società 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 (ad eccezione dell'ulteriore detrazione per famiglie numerose che, se spettante, va riconosciuta in misura piena), 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 delle 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 CUD rilasciate nel corso del precedente anno imposta dagli altri soggetti erogatori. La consegna della certificazione CUD 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.

CASI ED ESEMPI

Esempio n. 1 - Conguaglio fiscale di fine anno

Particolarità:

- **Detassazione al 10% su premio di produttività erogato prima della pubblicazione del decreto per l'anno 2012, che fino a tale momento era stato assoggettato a tassazione ordinaria (1001).**

Riprendendo l'esempio precedentemente commentato a proposito del conguaglio contributivo, analizziamo di seguito le operazioni di conguaglio fiscale riferite al medesimo lavoratore..

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 maggio 2012, per assenza del decreto attuativo, erano state assoggettate a tassazione ordinaria.

Essendo stato pubblicato in data 30 maggio 2012 il DPCM che dava il via all'applicazione 2012 della detassazione il datore di lavoro si ritrova nella possibilità da giugno di applicare la detassazione, e inoltre di recuperare in sede di conguaglio quanto non riconosciuto dell'agevolazione nei mesi da gennaio a maggio 2012. L'agevolazione è applicabile nell'anno 2012 in quanto si è ipotizzato che il dipendente abbia rilasciato una dichiarazione al datore di lavoro in cui si evince che nell'anno 2011 il suo reddito è stato inferiore a 30.000 euro (nell'esempio il dipendente è assunto il 1 gennaio 2012).

Il reddito imponibile fiscale a tassazione ordinaria relativo al mese di Dicembre è pari a €5.652,42

Il valore è dato dalla retribuzione ordinaria del mese pari a 3.100,00, dalla tredicesima di pari importo, meno i contributi di € 569,78 meno i contributi di € 26,16 più restituzione, a conguaglio previdenziale, quota contributi di € 48,36.

Il reddito imponibile annuo a tassazione sostitutiva 10% 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, solo € 635,67 sono già stati assoggettati a tassazione sostitutiva, mentre euro 454,05, corrispondenti alle erogazioni da gennaio a maggio, erano stati tassati ordinariamente. Ora in sede di conguaglio il datore di lavoro recupera la detassazione applicandola ai 454,05, ed escludendo questa somma da quanto tassato ordinariamente.

Il reddito imponibile fiscale annuo complessivo su cui effettuare le operazioni di conguaglio, al netto di €454,05 tassati separatamente è pari a €39.407,58

Le ritenute già operate nell'anno fino a prima dell'elaborazione del cedolino di conguaglio risultano pari a € 7.126,21

OPERAZIONI DI CONGUAGLIO DI FINE ANNO

Reddito annuo Imponibile: €39.407,58 (ex art. 51 TUIR, campo 1 CUD)

Imposta lorda annua dovuta: €11.294,88

Reddito effettivo da considerare per detrazioni d'imposta: €39.407,58

Detrazione per n. 4 figli a carico: €1.457,95

Ulteriore detrazione per famiglie numerose: €600,00

Detrazione per lavoro dipendente: €521,55

Totale detrazioni: €2.579,50

Imposta netta dovuta: €8.715,38

Ritenute già operate prima delle operazioni di conguaglio: €7.126,21

Irpef mese + Conguaglio: €1.589,17

DETAZZAZIONE - Conguaglio compensi da assoggettare ad Imposta sostitutiva 10%

DIC	Imponibile imposta sostitutiva	Imposta sostitutiva 10%
	Premio erogato euro 90,81 (100 – 9,19 di contributi)	€9,08
	A conguaglio: calcolo dell'imposta sostitutiva su euro 454,05 (500,00 – 45,95)	€45,41

Addizionale Irpef regione Lazio

Imponibile per addizionale regionale: **€39.407,58**

Addizionale dovuta: € **681,75** da versare in 11 rate mensili di euro **61,98**

Addizionale Irpef comunale anno 2012 (Comune di Roma 0,9%)

Imponibile per addizionale comunale: **€39.407,58**

Saldo: 354,68 da versare in 11 rate mensili di euro **32,24**

Cedolino di conguaglio contributivo e fiscale di fine anno elaborato con procedura paghe INAZ (esempio n. 1)

DITTA 99 PROVA PAGHE SPA		Codice fiscale 0000000000000000		BOLLO ISTITUTO N.			
		Pos. INPS 7000000070					
		INAIL P.A.T. 10000000-48					
Matricola	COGNOME E NOME 99 ROSSI MARIO						
Codice fiscale RSSMRA76P18H501A	Data emissione 15-12-2012		MESE E PERIODO DI COMPETENZA 12 DIC.2012				
Data di nascita 18-09-1976	Data di assunzione 01-01-2012	Data anzianità convenzionale	Data di cessazione	N. scatti anz.	Data prossimo scatto		
Qualifica Impiegato	Livello 1	Contratto di lavoro 009 Terziario Dist. tempo indetermin.		% part time	Data scadenza contratto		
Sede di lavoro		Rep./G.d.c.					
Da lav. 152,00	GG. lav. 19,00	Da ret. 26,00	GG. ret. 26,00	Set. ret. 5	origg. min.		
ELEMENTI RETRIBUTIVI		Minimo tabel 1477,04000		Contingenza 537,52000			
		terzo elem. 2,07000		Sup. non Ass 1083,37000			
				TOTALE			
				3.100,00000			
* COD.	DESCRIZIONE VOCE		ORE/IGG.NUM.	DATO BASE	DATO FIGURATIVO	COMPETENZE/RITENUTE	
A 002	Retribuzione ordinaria		26,0000	119,23077		3100,00	
A 081	13ma mensilita'		12,0000	258,33333		3100,00	
A 799	Premio detassato					100,00	
J01	Decontr.-impon.prev.mese				6300,00		
V01	Previdenziale non arrot.			6300,00			
V11	INAIL Azienda V.T.: 0722		5,0000	6300,00			
C 001	Contributo FAP		9,1900	6300,00		578,97-	
C 009	*Contributo Aggiuntiv 1%		1,0000	2616,00		26,16-	
C 076	*Rimborso FAP Aggiuntivo		1,0000	4836,00		48,36	
900	Totale riten.sociali dip			556,77			
I13	Imposta sost. D.L.93/08		10,0000	90,81		9,08-	
I01	Impon. fiscale mese			5652,42			
H86	Imp. annuo bonus DL 93/0			1089,72			
H87	Imposta dovuta DL 93/08			108,97			
H88	Imp. trattenuta DL 93/08			63,56			
I94	Cong. + Imp.sost.DL93/08		10,0000	454,05		45,41-	
I15	Reddito presunto annuo			39407,58			
I61	Imponibile IRPEF annuo			39407,58			
I64	Imposta lorda annua		38,0000	11294,88			
I65	Detrazioni annue			2579,50			
I68	Irpef trattenuta azienda			7126,21			
I71	Irpef cod.1001 cong. +					1589,17-	
I59	Imponibile Addizionali			39407,58			
H01	Add.Reg.Comp. dovuta		1,2300	484,71			
			***	SEGUE	***		
FERIE E PERMESSI		RESIDUO ANNO PREC.	MATURATI ANNO	GODUTI ANNO	RESIDUE	TOTALE ritenute	TOTALE competenze
FERIE							
						Att. Precedente	Att. Attuale
						NETTO A PAGARE	
PROGRESSIVI		Imp. fiscale					
		Imposta lorda					
		Detraz. godute					
		Imposta netta					

* LEGENDA ASSOGGETTAMENTI: A=PREVIDENZIALE E FISCALE - B= PREVIDENZIALE - C=FISCALE

Cedolino di conguaglio contributivo e fiscale di fine anno elaborato con procedura paghe INAZ (esempio n. 1)

DITTA 99 PROVA PAGHE SPA		Codice fiscale 0000000000000000 Pos. INPS 7000000070 INAIL P.A.T. 10000000-48		BOLLO ISTITUTO N.		
Matricola	COGNOME E NOME 99 ROSSI MARIO					
Codice fiscale RSSMRA76P18H501A	Data emissione 15-12-2012		MESE E PERIODO DI COMPETENZA 12 DIC.2012			
Data di nascita 18-09-1976	Data di assunzione 01-01-2012	Data anzianità convenzionale	Data di cessazione	N. scatti anz.	Data prossimo scatto	
Qualifica Impiegato	Livello 1	Contratto di lavoro 009 Terziario Dist.	Tipo rapporto tempo indetermin.		% part time	
Sede di lavoro		Rep./C.d.c.				
One inv. 152,00	Gg. inv. 19,00	One net.	Gg. net. 26,00	Sett. net. 5	ore/sg. min.	
Minimo tabel 1477,04000		Contingenza 537,52000		Sup. non Ass 1083,37000		
terzo elem. 2,07000						
					TOTALE	
					3.100,00000	
* COD.	DESCRIZIONE VOCE		ORE/GG./NUM.	DATO BASE	DATO FIGURATIVO	COMPETENZE/RITENUTE
H04	Add.Reg.Comp. da tratt.			484,71		
H07	Add.Reg.Agg. dovuta			197,04		
H10	Add.Reg.Agg. da tratt.			197,04		
H25	Add.Com.Agg. dovuta		0,9000	354,67		
H28	Add.Com.Agg. da tratt.			354,67		
FERIE E PERMESSI		RESIDUO ANNO PREC.	MATURATI ANNO	GODUTI ANNO	RESIDUE	TOTALE ritenute
FERIE		22,00	22,00		44,00	2248,79
Festiv.		32,00	32,00		64,00	Arr. Precedente
R.o.l.		56,00	56,00		112,00	Arr. Attuale
Rip.Comp.						NETTO A PAGARE
						4.099,57
PROGRESSIVI		Imp. fiscale	39407,58			
		Imposta lorda	11294,88			
		Detraz. godute	2579,50			
		Imposta netta	8715,38			
Giorni		Altre detr		Figli 4		
365		521,55		2057,95		

INAZ - MILANO - COPYRIGHT - RIPRODUZIONE VIETATA - Cod. EU0050

Esempio n. 2

Particolarità: ulteriore detrazione per famiglie numerose

Lavoratore dipendente con reddito imponibile pari a € 26.000 avente i seguenti carichi familiari al 100%:

- 3 figli a decorrere dal mese di gennaio di cui n. 1 minore di 3 anni ;
- 4 figli a decorrere dal mese di **settembre 2012**. Il sostituto gli attribuisce l'ulteriore detrazione per famiglie numerose pari € 1.200 annue (€ 100 al mese)

Mese	Reddito imponibile	Irpef Lorda	Detrazioni ordinarie (lavoro dipendente + figli a carico)	Irpef al netto delle detrazioni ordinarie	Ulteriore detrazione per famiglie numerose	Irpef netta	Credito da ulteriore detrazione
GENN	2.000	490	248,33 (80,83+2,5+165,00)	241,67	0	241,67	
FEBB	2.000	490	248,33	241,67	0	241,67	
MAR	2.000	490	248,33	241,67	0	241,67	
APR	2.000	490	248,33	241,67	0	241,67	
MAG	2.000	490	248,33	241,67	0	241,67	
GIU	2.000	490	248,33	241,67	0	241,67	
LUG	2.000	490	248,33	241,67	0	241,67	
AGO	2.000	490	248,33	241,67	0	241,67	
SETT	2.000	490	368,33 (80,83+2,5+285,00)	121,67	100	21,67	0
OTT	2.000	490	368,33	121,67	100	21,67	
NOV	2.000	490	368,33	121,67	100	21,67	
13	2.000	490	0	490	0	490	0
DIC	2.000	490	368,33	121,67	100	21,67	0
Tot	26.000	6.370	3.459,96	2.903,40	400	2.503,40	0

Nel prospetto sopra riportato è possibile rilevare che a decorrere dal mese di settembre (nascita del 4° figlio) il sostituto riconosce al lavoratore l'ulteriore detrazione di € 1.200 rapportata a mese (€ 100)

Calcolo detrazioni lavoro dipendente attribuite nei periodi di paga da gennaio a dicembre

- Lavoro dipendente: $1.338/12 * [(55.000-26.000)/40.000] = 111,50 * 0,7250 = 80,83$
- Detrazione minima: $30/12 = 2,5$.

Calcolo detrazioni per figli a carico attribuite nei periodi di paga da gennaio ad agosto

- Detrazione per n. 3 figli di cui n.1 minore di 3 anni: $(1.600+900)/12 * [(125.000-26.000)/125.000] = 208,33 * 0,7920 = 165,00$.

Totale detrazione: **248,33** (80,83+2,5+165,00).

Calcolo detrazioni attribuite nei periodi di paga da settembre a dicembre

- Detrazione per n. 4 figli di cui n. 2 minore di 3 anni: $(1.000+1.000+ 1.100+1.100)/12 * [(140.000-26.000)/140.000] = 350 * 0,8143 = 285,00$.

Totale detrazione: **368,33** (80,83+2,5+285,00)

Operazioni di conguaglio di fine anno:

reddito annuo: 26.000,00

Imposta lorda: 6.420,00

Detr. ordinarie anno spett.: **3.822,96**

- Detrazione lavoro dipendente: $1.338 * (55.000 - 26.000) / 40.000 = 1.338 * 0,7250 = € 970,05$;
- Detrazione minima per lavoro dipendente: **€30** (reddito compreso tra 25.000 e 26.000 euro);
- Detrazione per figli a carico: $[(1.000+1.000+1.100)+(1.100/12*4)] * [(140.000-26.000)/140.000] = (3.100+366,67) * 0,8143 = 3.466,67 * 0,8143 = € 2.822,91$

Detrazioni per oneri (art. 15 Tuir): 0

Detrazioni canoni locazione (art. 16 Tuir): 0

Verifica credito da ulteriore detrazione

€1.200 > 6.420,00 – 3.822,96 NO

Non c'è credito

Imposta dovuta: **1.397,04** (6.420 – 3.822,96 – 1.200)

Imposta già trattenuta 2.503,40

Irpef a conguaglio da rimborsare **1.106,36** (2.503,40 – 1.397,04)

Esempio n. 3

Particolarità: credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose

Lavoratore dipendente con reddito imponibile pari a € 20.800 avente i seguenti carichi familiari al 100%:

- 3 figli a decorrere dal mese di **gennaio 2012** di cui n. 1 minore di 3 anni ;
- 4 figli a decorrere dal mese di **settembre 2012**. Il sostituto gli attribuisce l'ulteriore detrazione per famiglie numerose pari € 1.200 annue (€ 100 al mese)

Mese	Reddito imponibile	Irpef Lorda	Detrazioni ordinarie (lavoro dipendente + figli a carico) attribuite	Irpef al netto delle detrazioni ordinarie	Ulteriore detrazione per famiglie numerose	Irpef netta	Credito da ulteriore detrazione attribuito
GENN	1.600	382	268,99 (95,33+173,66)	113,01	0	113,01	
FEBB	1.600	382	268,99	113,01	0	113,01	
MAR	1.600	382	268,99	113,01	0	113,01	
APR	1.600	382	268,99	113,01	0	113,01	
MAG	1.600	382	268,99	113,01	0	113,01	
GIU	1.600	382	268,99	113,01	0	113,01	
LUG	1.600	382	268,99	113,01	0	113,01	
AGO	1.600	382	268,99	113,01	0	113,01	
SETT	1.600	382	393,32 (95,33+297,99)	0 (382-382)	100	0	100 a diminuzioni del monte ritenute
OTT	1.600	382	393,32	0	100	0	100
NOV	1.600	382	393,32	0	100	0	100
13	1.600	382	0	382	0	382	0
DIC	1.600	382	393,32	0	100	0	100
Tot	20.800	4.966	3.725,20	1.286,08	400	1.286,08	400

Nel prospetto sopra riportato è possibile rilevare che a decorrere dal mese di settembre (nascita del 4° figlio) il sostituto riconosce al lavoratore l'ulteriore detrazione di € 1.200 rapportata a mese (€ 100)

Calcolo detrazioni lavoro dipendente attribuite nei periodi di paga da **gennaio a dicembre 2012**

- Lavoro dipendente: $1.338/12 * [(55.000-20.800)/40.000] = 111,50 * 0,855 = 95,33$

Calcolo detrazioni per figli a carico attribuite nei periodi di paga da **gennaio ad agosto 2012**

- Detrazione per n. 3 figli di cui n. 1 minore di 3 anni: $(1.600+900)/12 * [(125.000-20.800)/125.000] = 208,33 * 0,8336 = 173,66$

Totale detrazione: **268,99** (95,33+173,66).

Calcolo detrazioni attribuite nei periodi di paga da settembre a dicembre

- Detrazione per n. 4 figli di cui n. 2 minore di 3 anni: $(1.000+1.000+ 1.100+1.100)/12 * [(140.000-20.800)/140.000] = 350 * 0,8514 = 297,99$.

Totale detrazioni: **393,32** (95,33+297,99)

Operazioni di conguaglio di fine anno:

Reddito annuo: € **20.800,00**

Imposta lorda: € **5.016,00**

Detrazioni ordinarie anno spettanti: € **3.966,90** (1.143,99 + 2.822,91)

- Detrazione lavoro dipendente: $1.338 * (55.000 - 20.800) / 40.000 = 1.338 * 0,8550 =$ € **1.143,99**;

- Detrazione per figli a carico: $[(1.000+1.000+1.100)+(1.100/12*4)] * [(140.000-20.800)/140.000] = (3.100+366,67) * 0,8514 = 3.466,67 * 0,8514 =$ € **2.822,91**

Detrazioni per oneri (art. 15 Tuir): € **0**

Detrazioni canoni locazione (art. 16 Tuir): € **0**

Verifica condizione credito:

€ 1.200 > 5.016 - 3.966,90

€ 1.200 > 1.049,10 = Sì

Ulteriore detrazione dovuta: € **1.049,10** (fino a capienza dell'imposta lorda al netto delle detrazioni ordinarie)

Credito da ulteriore detrazione pari a € **150,90** (1.200 - 1.049,10)

Irpef netta dovuta: € **0** [(5.016- 3.966,90) - 1.049,10]

Credito da ulteriore detrazione da rimborsare: € **150,90**

Credito rimborsato in corso d'anno: € **400,00**

Credito da recuperare: € **249,10** (400 - 150,90)

Irpef già trattenuta: € **1.286,08**

Irpef a conguaglio da rimborsare: € **1.036,98** (1.286,08 - 249,10)

Esempio n.4

Particolarità: di riconoscimento, in sede di conguaglio, dell'ulteriore detrazione per famiglie numerose (1.200) "incapiente" (credito)

Si supponga che a un lavoratore spettino nell'anno d'imposta **2012** le seguenti detrazioni d'imposta:
(per una migliore comprensione dell'esempio proposto, gli importi sono puramente teorici)

- € 700, per carichi di famiglia (figli) di cui all'art. 12, c. 1, Tuir;
- € 300, per lavoro dipendente di cui all'art. 13 Tuir;
- € 200, per oneri di cui all'art. 15 Tuir;
- € 480, per canoni di locazione di cui all'art. 16 Tuir.
- **€ 1.200 per famiglie numerose (presenza di almeno 4 figli), di cui all'art. 12, c. 1 bis del Tuir.**

Condizione che non comporta l'insorgenza di ulteriore detrazione "incapiente" (credito) per famiglie numerose

ULTERIORE DETRAZIONE <= IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12, 13, 15, 16 TUIR,

In tale ipotesi non vi è alcuna possibilità che insorga un credito in capo al dipendente per "incapienza"
Il sostituto d'imposta attribuisce al lavoratore tutte le detrazioni spettanti di cui agli artt. 12, 12 c. 1-bis, 13, 15 e 16 del Tuir.

Nell'esempio

Imposta lorda del mese: **€ 3.000**

Verifica condizione:

€ 3.000 (imposta lorda) - € 700 (detr. ord. figli) - € 300 (detr. Lav. dip.) - € 200 (oneri) - € 480 (canoni) = € 1.320.
1.200 (ulteriore detrazione) < 1.320

Il datore di lavoro procede all'attribuzione di tutte le detrazioni spettanti.

€ 3.000 - € 700 - € 300 - € 200 - € 480 - € 1.200 = € 120 (imposta netta)

Condizione che comporta l'eventuale attribuzione della quota di detrazione "incapiente" per ulteriore detrazione.

ULTERIORE DETRAZIONE > IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12, 13, 15, 16 TUIR

In tale ipotesi al lavoratore può essere riconosciuta l'eventuale quota incapiente dell'ulteriore detrazione per famiglie numerose, dopo l'attribuzione delle detrazioni di cui agli artt. 12, 12 c. 1 bis, 13, 15 e 16.

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: **€ 2.500**

Verifica condizione:

€ 2.500 (imposta lorda) - € 700 (detr. ord. figli) - € 300 (detr. Lav. dip.) - € 200 (oneri) - € 480 (canoni) = € 820.
1.200 (ulteriore detrazione) > 820

Il datore di lavoro procede all'attribuzione delle detrazioni di cui all'art. 12, 13, 15, 16 e 12 c. 1 bis fino all'azzeramento dell'imposta lorda e alla determinazione del credito

€ 2.500 - € 700 - € 300 - € 200 - € 480 - € 820 (quota ulteriore detrazione fino a capienza)

Imposta netta = 0

Incapienza = € 380

La quota di ulteriore detrazione per famiglie numerose (€ 380) che non ha 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. 5

Particolarità: riconoscimento, in sede di conguaglio, della detrazione per canoni di locazione “incapiente” (credito)

Si supponga che a un lavoratore spettino nell'anno d'imposta **2012** le seguenti detrazioni d'imposta:

- € 500, per carichi di famiglia (figli) di cui all'art. 12, c. 1, Tuir;
- € 350, per lavoro dipendente di cui all'art. 13 Tuir;
- € 400, per oneri di cui all'art. 15 Tuir;
- **€ 480, per canoni di locazione di cui all'art. 16 Tuir.**

Condizione che non comporta l'attribuzione della quota di detrazione “incapiente” per canoni di locazione

DETRAZIONE CANONI \leq 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**

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.

Valutazione della convenienza tra la fruizione del credito da ulteriore detrazione e per canoni di locazione

Esempio: Valutazione della convenienza in presenza di detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR

L'esempio qui di seguito riportato mette a confronto per un lavoratore che ha diritto sia al credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose sia al credito da detrazione per canoni, le rispettive agevolazioni fiscali, in presenza di detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR, al fine di stabilire quale dei due diversi crediti sia più conveniente attribuire.

Si supponga quanto segue:

Lavoratore a cui spettano nell'anno d'imposta **2012** le seguenti detrazioni d'imposta:

- € 500, per carichi di famiglia (figli) di cui all'art. 12, c. 1, Tuir;
- € 1.200 per famiglie numerose con almeno 4 figli a carico di cui all'art. 12 c. 1 bis Tuir
- € 350, per lavoro dipendente di cui all'art. 13 Tuir;
- € 400, per oneri di cui all'art. 15 Tuir;
- **€480, per canoni di locazione di cui all'art. 16 Tuir.**
- Imposta lorda del mese: **€2.200**

Condizione che comporta l'eventuale attribuzione della quota di detrazione "incapiente" per canoni di locazione (art. 16 c. 1 sexies Tuir)

DETRAZIONE CANONI > IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12 e 13 TUIR

€2.200 (imposta lorda) - € 500 (detr. ord. figli) - € 1.200 (detr. famiglie numerose) - € 350 (detr. lavoro 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.

$€ 2.200 - € 500 - € 1.200 - € 350 - 480$ (detrazione canoni) = **- €330**

Imposta netta = € 0

Incapienza = €330

La quota di detrazione per canoni (€ 330) che non ha 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.

La detrazione per oneri di cui all'art. 15 non può essere riconosciuta.

Condizione che comporta l'eventuale attribuzione della quota detrazione "incapiente" per ulteriore detrazione (art. 12 c. 3 Tuir).

ULTERIORE DETRAZIONE > IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12, 13, 15, 16 TUIR

€2.200 (imposta lorda) - € 500 (detr. ord. figli) - € 350 (detr. Lav. dip.) - € 400 (oneri) - € 480 (canoni) = **€470.**

1.200 (ulteriore detrazione) > 470

Il datore di lavoro procede all'attribuzione delle detrazioni di cui all'art. 12, 13, 15, 16 e 12 c. 1 bis fino all'azzeramento dell'imposta lorda.

$€ 2.200 - € 500 - € 350 - € 400 - € 480 - € 1.200$ (ulteriore detrazione) = **- €730**

Imposta netta = 0

Incapienza = €730

La quota di ulteriore detrazione (€ 730) che non ha 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.

La detrazione per oneri di cui all'art. 15 è stata totalmente recuperata.

Conclusioni

L'esempio sopra riportato ha messo in evidenza che qualora il dipendente abbia diritto ad usufruire sia del credito da canoni di locazione, sia del credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose, risulta per lui più conveniente attribuirgli il credito da ulteriore detrazione. Ciò in quanto il rispetto della condizione di cui all'art. 12 comma 3 del TUIR ai fini del riconoscimento del credito da ulteriore detrazione¹⁹ consente al lavoratore di usufruire anche della detrazione per oneri (€ 400), detrazione quest'ultima che il lavoratore perderebbe se si procedesse all'attribuzione del credito da canone (730 - 330 = 400). Si ritiene che dal confronto tra i risultati conseguenti alla determinazione delle due diverse tipologie di credito, **in presenza di oneri di cui all'art. 15**, sia più conveniente per il lavoratore ricevere l'attribuzione del credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose.

¹⁹Ulteriore detrazione > imposta lorda meno detrazioni art. 12, 13, 15, 16 TUIR

Esempio: valutazione della convenienza in assenza di detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR

L'esempio qui di seguito riportato mette a confronto, per un lavoratore che ha diritto sia al credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose sia al credito da detrazione per canoni, le rispettive agevolazioni fiscali, **in assenza di detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR**, al fine di stabilire quale dei due diversi crediti sia più conveniente attribuire

Si supponga quanto segue:

Lavoratore a cui spettano nell'anno d'imposta **2011** le seguenti detrazioni d'imposta:

- € 600, per carichi di famiglia (figli) di cui all'art. 12, c. 1, Tuir;
- € 1.200 per famiglie numerose con almeno 4 figli a carico di cui all'art. 12 c. 1 bis Tuir
- € 350, per lavoro dipendente di cui all'art. 13 Tuir;
- **€960, per canoni di locazione di cui all'art. 16 Tuir.**

- **Imposta lorda del mese: €2.200**

Verifica condizione che comporta l'eventuale attribuzione della quota detrazione "incapienza" per canoni locazione (art. 16 c. 1 sexies Tuir)

DETRAZIONE CANONI > IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12 e 13 TUIR,

€2.200 (imposta lorda) - € 600 (detr. ord. figli) - € 1.200 (detr. famiglie numerose) - € 350 (detr. lav. dip.) = **€50**
960 (detr. canoni) > 50

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.

€ 2.200 – € 600 - € 1.200 - € 350 - 960 (detrazione 2 canoni) = - **€910**
 Imposta netta = 0
Incapienza = €910

La quota di detrazione per canoni (€ 910) che non ha 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.

Verifica condizione che comporta l'eventuale attribuzione della quota detrazione "incapienza" per ulteriore detrazione (art. 12 c. 3 Tuir).

ULTERIORE DETRAZIONE > IMPOSTA LORDA meno DETRAZIONI art. 12, 13, 15, 16 TUIR,

€2.200 (imposta lorda) - € 600 (detr. ord. figli) - € 350(detr. Lav. dip.) - € 960 (canoni) = **€290**.
1.200 (ulteriore detrazione) > 290

Il datore di lavoro procede all'attribuzione delle detrazioni di cui all'art. 12, 13, 15, e 12 c. 1 bis fino all'azzeramento dell'imposta lorda.

€ 2.200 – € 600 - € 350 - € 960 - € 1.200 (ulteriore detrazione) = - **€910**
 Imposta netta = 0
Incapienza = €910

La quota di ulteriore detrazione (€ 910) che non ha 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.

Conclusioni

L'esempio sopra riportato, ha evidenziato che **in assenza di detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del Tuir** e, qualora il dipendente abbia diritto ad usufruire sia del credito da canoni di locazione, sia del credito da ulteriore detrazione per famiglie numerose, è ininfluente, in termini di convenienza, la scelta tra l'attribuzione del credito da ulteriore detrazione e l'attribuzione del credito da canoni di locazione.

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.

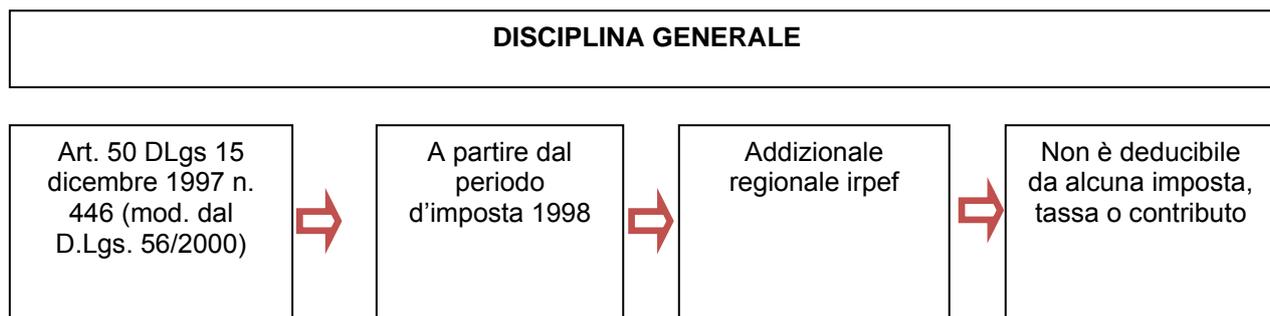
Resta applicabile la previsione secondo cui le addizionali sono dovute se per lo stesso anno risulta dovuta l'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute. Pertanto, qualora per lo stesso anno non risulti dovuta l'IRPEF, non saranno dovute neanche le relative addizionali comunali e regionali.

Base IMPONIBILE ADDIZIONALE REGIONALE/COMUNALE IRPEF	=	REDDITO COMPLESSIVO IRPEF Meno ONERI DEDUCIBILI (art. 10 TUIR)
---	---	---

Se (IRPEF – eventuali detrazioni per carichi di famiglia – eventuali altre detrazioni – eventuali detrazioni oneri, eventuale detrazione canoni) ≤ 0		LE ADDIZIONALI IRPEF NON SONO DOVUTE
--	---	---

Se (IRPEF – eventuali detrazioni per carichi di famiglia – eventuali altre detrazioni – eventuali detrazioni oneri) > 0		ADDIZIONALI IRPEF = = (BASE IMPONIBILE IRPEF X ALIQUOTE ADDIZIONALI)
--	---	---

L'addizionale regionale Irpef



Contribuenti soggetti all'Irpeg
Contribuenti che possiedono soltanto redditi esenti dall'Irpeg
Contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti ad imposta sostitutiva dell'Irpeg
Contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti a tassazione separata
Contribuenti che possiedono un reddito complessivo tale per cui dopo aver scomputato:
– 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



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 non oltre il 30 novembre dell'anno precedente può maggiorarla fino all'1,73%

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 31 dicembre 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

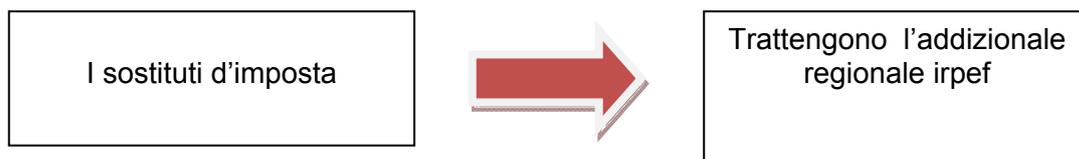
Su tutti i redditi di lavoro dipendente e assimilati sui quali il sostituto effettua le operazioni di conguaglio; sono quindi inclusi eventuali redditi corrisposti da altri soggetti che il sostituto abbia chiesto di conguagliare

La base imponibile coincide con la base imponibile IRPEF

Non vanno assoggettati ad addizionale i redditi soggetti a tassazione separata

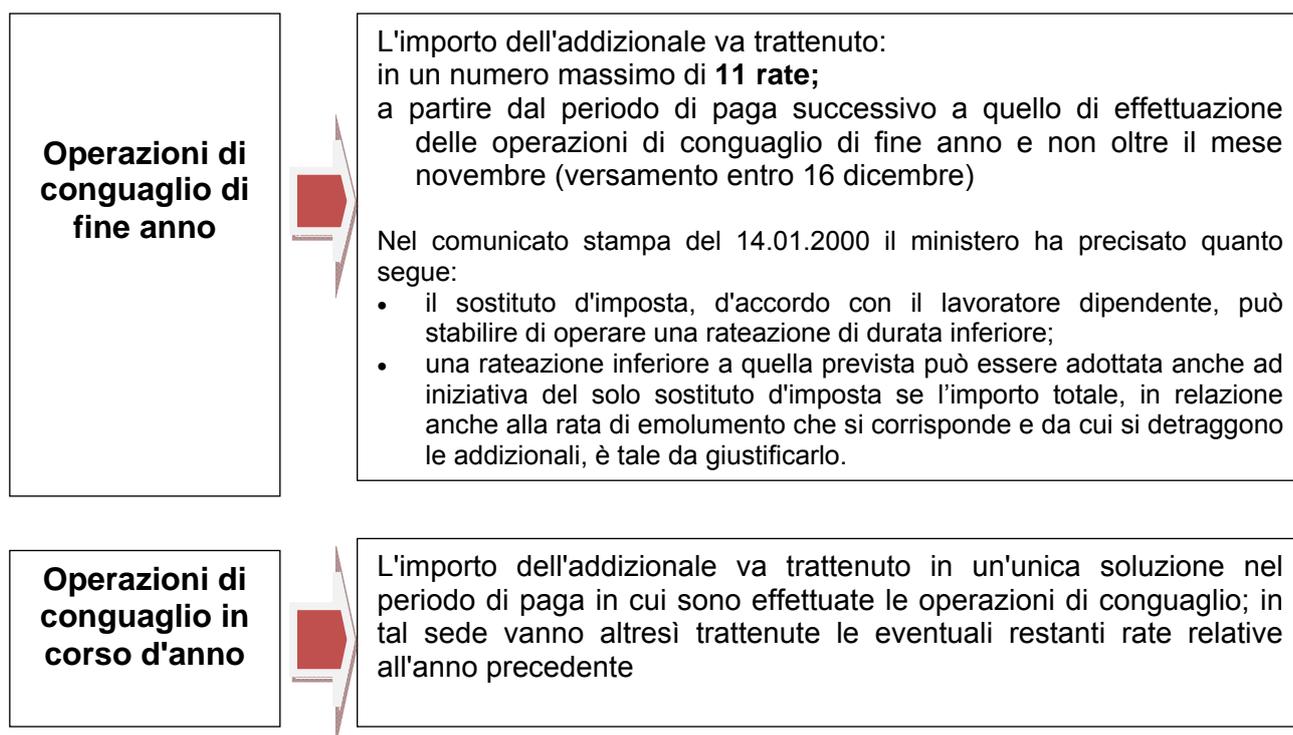
L'addizionale è dovuta solo se per lo stesso anno risulta dovuta IRPEF

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 **31 dicembre 2012**, 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 2012 dovuta** applicando l'aliquota o le aliquote per scaglioni di reddito deliberate dalla regione competente, sul reddito imponibile scaturente dal conguaglio fiscale **2012**;
- trattenere l'addizionale regionale in 11 rate mensili da gennaio a novembre **2013** (10 o 9, se il conguaglio è stato effettuato rispettivamente nei mesi di gennaio o febbraio **2013**)



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 2012

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 2012

Per il periodo d'imposta 2012 n. 7 Regioni hanno confermato l'applicazione dell'aliquota minima (1,23%), già adottata negli anni scorsi. Si tratta di:

BASILICATA, FRIULI VENEZIA GIULIA, SARDEGNA, TOSCANA, TRENTINO ALTO ADIGE, VALLE D'AOSTA E VENETO

La **PUGLIA** con deliberazione del 30 maggio 2011 ha stabilito un sistema a due aliquote dal 1,53% al 1,73%

Altre 5 Regioni, invece, adottano percentuali variabili fra il minimo e il massimo.
Si tratta di: **LIGURIA, LOMBARDIA, MARCHE, PIEMONTE E UMBRIA.**

L'EMILIA-ROMAGNA ha stabilito un arco di oscillazione compreso fra l'1,43 e l'1,73%.

ABRUZZO E SICILIA: aliquota unica 1,73

REGIONI IN DEFICIT SANITARIO: Aliquota 2,03% per MOLISE, CAMPANIA E CALABRIA

Rif. Normativi:

L. 311/2004 c. 174;

L. 266/2005 art. 1, c.277;

L. 296/2006, art. 1, c. 796 lett. c);

L. 191/2009, art. 2, cc. 76, 86, 91

L'art. 2 della legge Finanziaria 2010 (commi 86 e 91) stabilisce che l'accertamento del mancato raggiungimento annuale degli obiettivi del Piano di rientro dal disavanzo del Servizio sanitario, anche con riferimento all'esercizio 2011, comporta l'incremento automatico, rispetto al livello delle aliquote vigenti, di:

- 0,15 punti percentuali dell'IRAP;
- **0,30 punti percentuali dell'addizionale regionale IRPEF.**

Sono 3 le regioni (Molise, Campania e Calabria) per le quali scatta dunque l'aumento automatico dello 0,30% per mancato raggiungimento degli obiettivi del piano di rientro, con conseguente determinazione di un disavanzo sanitario). Per tali regioni il Ministero dell'Economia e Finanze con il Comunicato stampa dello scorso 18 luglio 2012, dopo aver esaminato di concerto con il "Comitato Permanente per la Verifica dell'Erogazione dei Livelli Essenziali di Assistenza" i bilanci Regionali del 2011, ha decretato l'aumento dell'aliquota relativa all'Addizionale Regionale IRPEF (+0,30%) per l'anno d'imposta 2012. Il Comunicato spiega che tale aumento produrrà i suoi effetti sull'addizionale regionale IRPEF 2012 da trattenere nel corso del 2013.

L'Agenzia precisa che anche i lavoratori cessati nel 2012 sono interessati dall'aumento (+0,30) relativamente all'addizionale per l'anno 2012 da trattenere in un'unica soluzione (2,03%). (si veda il comunicato stampa riportato più avanti)

ABRUZZO

L'aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari a **1,73%** (Legge regionale n. 44/2006 in GU n. 297/2006)

BASILICATA

L'aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,23%**.

CALABRIA

Aliquota unica pari a **2,03%** a decorrere dall'1/1/2012 (Comunicato MEF del 18/07/2012)

(Regione che non ha raggiunto nell'anno 2011 gli obiettivi del Piano di rientro del disavanzo del Servizio Sanitario Nazionale. Pertanto scatta l'incremento automatico dell'aliquota addizionale regionale IRPEF dello 0,30%)

CAMPANIA

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari **al 2,03%** (Comunicato MEF del 18/07/2012).

(Regione che non ha raggiunto nell'anno 2011 gli obiettivi del Piano di rientro del disavanzo del Servizio Sanitario Nazionale. Pertanto scatta l'incremento automatico dell'aliquota addizionale regionale IRPEF dello 0,30%)

EMILIA ROMAGNA

A decorrere dal 2007: Legge Regionale 20/12/2006, n. 19)

Reddito	Aliquota per scaglione
fino a 15.000,00	1,43%
tra 15.001,00 e 20.000,00	1,53%
tra 20.001,00 e 25.000,00	1,63%
superiori a 25.000,00	1,73%

L'aliquota deve essere applicata all'intero reddito imponibile e non per scaglioni come l'Irpef.

FRIULI VENEZIA GIULIA

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,23%**.

LAZIO

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è fissata a decorrere dal 1 gennaio 2011 a **1,73%**.

LIGURIA

La Regione Liguria, con l'articolo 1 della legge regionale n.43 del 14 dicembre 2007 (Burl n.21 del 19/12/2007), **applicabile a regime**, ha stabilito le seguenti aliquote, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2007:

Reddito imponibile	Aliquota applicabile	Come si calcola
fino a 20.000 euro	1,23 per cento	percentuale da calcolarsi sull'intero ammontare del reddito imponibile
da 20.000 euro	1,73 per cento	percentuale da calcolarsi sull'intero ammontare del reddito imponibile



Meccanismo correttivo:

per i redditi compresi tra 20.000,01 euro e 20.101,42 euro l'imposta determinata con aliquota dell'1,73% è ridotta di un importo pari al prodotto tra il coefficiente 0,9827 e la differenza fra 20.101,42 euro e il reddito imponibile del soggetto ai fini dell'addizionale regionale



LOMBARDIA

A decorrere dall'anno 2012 (L. R. 23/2011).

L'addizionale regionale Irpef si calcola applicando al reddito imponibile le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

Scaglioni di reddito	Aliquota per scaglione
fino a euro 15.000,00	1,23%
da euro 15.000,01 fino a euro 28.000,00	1,58%
Oltre 28.000,01	1,73%

MARCHE

Le aliquote relative all'addizionale regionale all' Irpef sono determinate con legge regionale.
A decorrere dall'anno 2005: (a decorrere dall'1/1/2005 Legge Regionale 24/12/2004, n. 29 art. 39, come sostituito dall'articolo 17 della legge regionale 11 ottobre 2005, n. 24)

Scaglioni di reddito	Aliquota per scaglione
fino a 15.500,00	1,23%
oltre 15.500,00 fino a 31.000,00	1,53%
oltre 31.000,00	1,73%

MOLISE

L'aliquota è fissata nella misura dell' **2,03%**(Comunicato MEF. del 18/07/2012).
(Regione che non ha raggiunto nell'anno 2011 gli obiettivi del Piano di rientro del disavanzo del Servizio Sanitario Nazionale. Pertanto scatta l'incremento automatico dell'aliquota addizionale regionale IRPEF dello 0,30%)

PIEMONTE

A decorrere dal 2008: L. R. n. 35 del 30 dicembre 2008

Scaglioni di reddito	Aliquota per scaglione
fino a 15.000,00	1,23%
Oltre 15.000,00 fino a 22.000,00	1,53%
Oltre 22.000,00	1,73%

Non vigendo il principio di progressività per scaglioni, si applica su un'unica base imponibile

BOLZANO E PROVINCIA

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,23%**.



PUGLIA

A decorrere dal **2011**: Legge Regionale 38/2011, confermata aliquote anche per l'anno 2012

Scaglioni di reddito	Aliquota per scaglione
fino a 28.000,00	1,53%
Oltre 28.000,00	1,73%

SARDEGNA

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,23%**.

SICILIA

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,73%** per tutti i redditi

TOSCANA

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,23%**.

TRENTINO ALTO ADIGE

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,23%**.



UMBRIA

Per l'anno 2012 vengono confermate le aliquote dell'anno 2011, che erano state in quell'anno variate. La conferma è contenuta all'interno della Legge Regionale 17/2011

Scaglioni di reddito	Aliquota per scaglione
fino ad € 15.000,00	1,23%
da € 0 fino ad € 28.000,00	1,43%
da € 0 fino ad € 55.000,00	1,43%
da € 0 fino ad € 75.000,00 ed oltre	1,43%

pertanto l'aliquota per scaglione è:

- fino a 15.000 Euro di reddito lo 1,23%
- superati i 15.000 Euro si applica l'1,43% sull'intero importo

VALLE D'AOSTA

L' aliquota relativa all'addizionale regionale all'Irpef è applicata nella misura unica pari allo **1,23%**.

VENETO

L'aliquota dell'addizionale regionale Irpef della regione Veneto, per l'anno 2012 è fissata **allo 1,23%** per qualsiasi reddito imponibile.

Non si applica più la maggiorazione di aliquota (+ 0,5%) prevista per i soli anni d'imposta 2008 e 2009 dall'art. 1, commi 1 e 2 della L. regionale n. 36/07 sui redditi superiori a 29.500,00.

COMUNICATO STAMPA MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE DEL 18 LUGLIO 2012

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha reso noto che il Tavolo per la verifica degli adempimenti e il Comitato permanente per l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza hanno constatato, con riferimento alla verifica dei risultati d'esercizio 2011, per le regioni Calabria, Campania e Molise, il consolidamento delle condizioni per l'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 2, comma 86, della legge 191/2009, secondo le procedure di cui all'articolo 1, comma 174, della legge 311/2004 e successive modifiche intervenute.

Pertanto, per l'anno d'imposta 2012, in queste regioni è confermata l'applicazione delle vigenti maggiorazioni dell'aliquota, dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura di 0,15 punti percentuali e dell'addizionale regionale all'IRPEF nella misura di 0,30.

La maggiorazione avrà effetto sull'acconto dell'IRAP da effettuare a novembre 2012 che dovrà essere determinato:

con il metodo storico, assumendo quale imposta del periodo precedente quella determinata applicando l'aliquota del 2011, già comprensiva della maggiorazione di 0,15 punti percentuali

con il metodo previsionale, assumendo come imposta di riferimento quella determinata applicando al volume della produzione previsto l'aliquota d'imposta maggiorata di 0,15 punti percentuali

Dall'importo dovuto su base annuale, calcolato con queste modalità, andrà sottratto quanto versato in occasione della prima rata.

Per quanto riguarda l'incremento di 0,30 punti percentuali dell'addizionale regionale IRPEF, per l'anno d'imposta 2012, previsto per le regioni Calabria, Campania e Molise, si precisa che lo stesso produce effetti nell'anno 2013. Tuttavia, in relazione ai lavoratori dipendenti che cessano il rapporto di lavoro in corso d'anno, i datori di lavoro trattengono, in sede di conguaglio, l'importo dell'addizionale regionale 2012, oltre a quello delle rate residue dell'addizionale regionale 2011, applicando l'aliquota maggiorata del 2,03.

Le addizionali comunali irpef

La legge Finanziaria 2007 (L. 296/2006) ha introdotto, a partire dall'anno 2007, una serie di importanti modifiche e innovazioni per l'addizionale comunale all'Irpef la cui disciplina si è sostanzialmente "sganciata" da quella dell'addizionale regionale.

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. Per effetto di tale previsione, si sdoppia il riferimento temporale da assumere per l'addizionale comunale e l'addizionale regionale;

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 0,20%. 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, salvo che la pubblicazione della delibera sia effettuata entro il 20 dicembre precedente l'anno di riferimento. 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.

La precedente norma prevedeva, invece, che la data entro cui doveva essere pubblicata la delibera fosse quella del 31 dicembre dell'anno precedente.

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 entro il 31 dicembre precedente l'anno di riferimento oppure, se non è stata deliberata entro la suddetta data, quella deliberata per l'anno precedente²⁰;
- 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

²⁰ Modifica introdotta dall'art. 40 comma 8 del Decreto Legge 29 settembre 2007 (Manovra Finanziaria 2008) che ha così sostituito l'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 1 del D.L.vo 360/1998: "Ai fini della determinazione dell'acconto, l'aliquota di cui al comma 3 e la soglia di esenzione di cui al comma 3 bis sono assunte nella misura vigente nell'anno precedente salvo che la pubblicazione della delibera sia effettuata entro il 31 dicembre precedente l'anno di riferimento".

netto di quanto già trattenuto a titolo d'acconto). L'importo da trattenere e quello trattenuto sono indicati nella certificazione mod. CUD.

Verifiche e conteggi in sede di conguaglio fiscale di fine anno

In occasione del conguaglio fiscale di fine anno **2012**, 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, 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 **2012** dovuta, applicando l'aliquota deliberata sul reddito imponibile scaturente dal conguaglio fiscale **2012**;
- scomputare dall'addizionale comunale dovuta per l'anno **2012**, l'acconto (30%) già prelevato nel corso del medesimo anno;

Adempimenti 2013

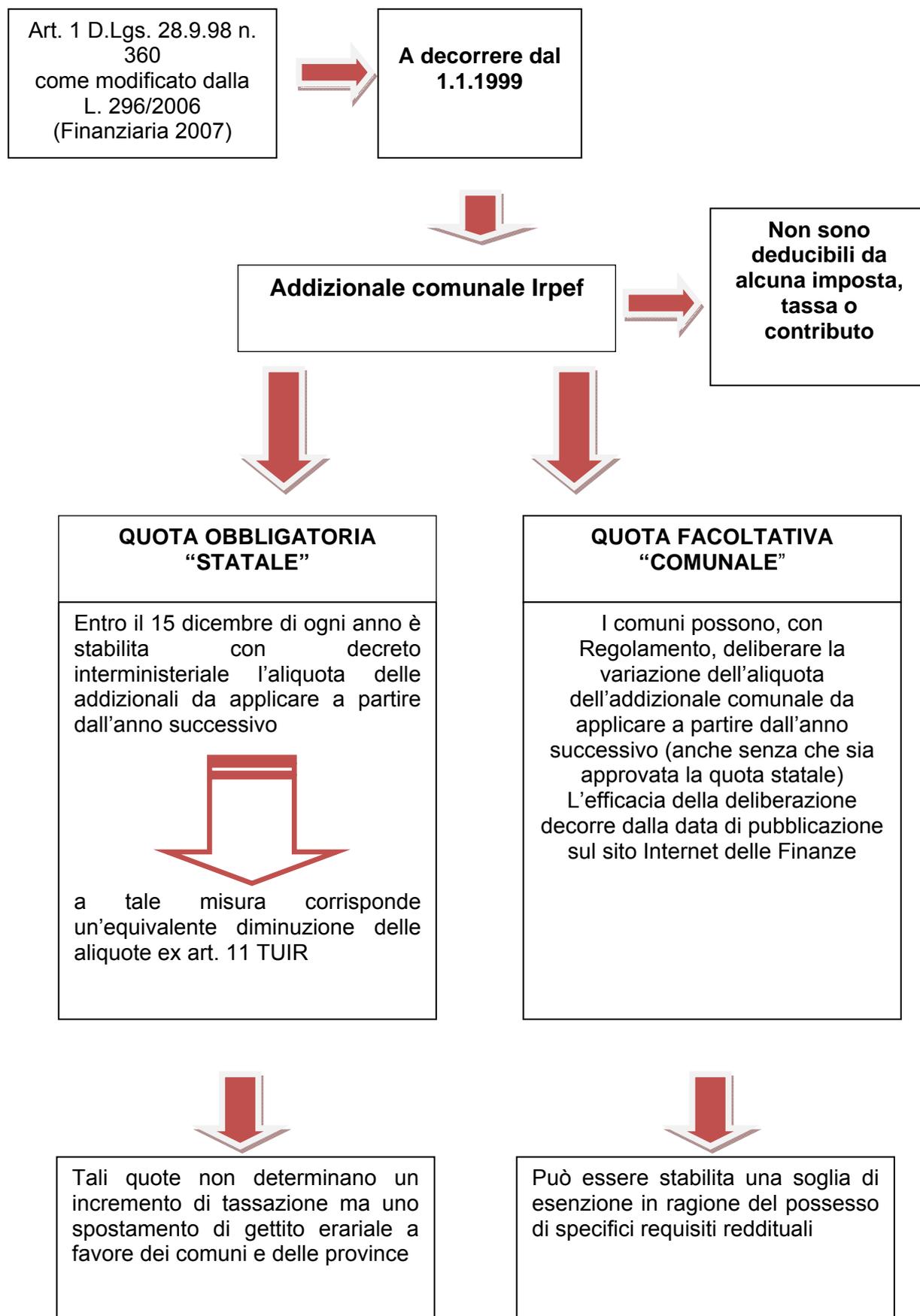
- trattenere il saldo di addizionale **2012** (addizionale dovuta sul reddito **2012**, al netto di quanto già trattenuto nel **2012** a titolo di acconto) in 11 rate mensili da gennaio a novembre **2013** (in 10 o 9 rate, se il conguaglio è stato effettuato rispettivamente nei mesi di gennaio o febbraio **2013**), oppure in unica soluzione alla cessazione del rapporto
- trattenere in 9 rate mensili, da marzo a novembre **2013**, l'acconto di addizionale **2013** (30% dell'addizionale dovuta, determinata sul reddito **2012**, con l'aliquota vigente per l'anno **2012** (con quella per l'anno di riferimento, se pubblicata entro il 20/12/2013).



Sblocco addizionali comunali 2012

Come già accennato la Legge 148/2011 (manovra di Ferragosto), ha disposto lo sblocco dal 2012 delle addizionali comunali all'Irpef.

LA DISCIPLINA DELL'ADDIZIONALE COMUNALE



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

ALIQUTA

**REDDITO COMPLESSIVO
DETERMINATO AI FINI
IRPEF

(MENO)

ONERI DEDUCIBILI IRPEF**



**ALIQUEUTE BASE di
compartecipazione
FISSATA DALLO STATO
+
ALIQUTA COMUNALE
(SE DELIBERATA)**



**DAL 2007, L'ALIQUTA 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 a 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 deliberata dal comune e pubblicata sul sito delle Finanze entro il 31 dicembre precedente l'anno di riferimento oppure, in mancanza, 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, salvo che la pubblicazione della delibera sia effettuata **entro il 20 dicembre precedente l'anno di riferimento**. Per verificare le aliquote applicabili nei Comuni interessati per **l'anno 2012**, occorre consultare l'Elenco generale presente nel sito www.finanze.it alla voce fiscalità locale.

Delibere comunali modificative dell'aliquota dell'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.

Con una serie di Decreti ministeriali di cui ultimo quello datato 2 agosto 2012 il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2011 da parte degli enti locali e' stato prorogato **al 31 ottobre 2012.**

Anche per il 2012, quindi, per effetto della proroga, i Comuni e le Province avranno 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."

Effetti pratici sull'applicazione dell'addizionale comunale da parte dei sostituti d'imposta

Delibera approvazione aliquota comunale per l'anno 2012 entro il 31.12.2011

Tale aliquota va utilizzata dai datori di lavoro per il calcolo dell'acconto 2011 e a prescindere dalla proroga al 31 ottobre 2012, anche per il saldo 2012. Tale aliquota dovrà essere utilizzata anche per il calcolo dell'acconto 2013 in assenza di pubblicazione nei termini previsti di una successiva delibera.

Delibera approvazione aliquota comunale per l'anno 2012 dopo il 31.12.2011 ma entro il termine di proroga fissato per l'anno 2012, al 31 ottobre 2012

Tale aliquota non può essere utilizzata dai datori di lavoro per il calcolo dell'acconto 2012 ma solo per il saldo 2012. Tale aliquota dovrà essere utilizzata anche per il calcolo dell'acconto 2013 in assenza di pubblicazione nei termini previsti di una successiva delibera.

Delibera approvazione aliquota comunale per l'anno 2012 dopo il 31 ottobre 2012 (proroga disposta con DM)

Tale aliquota NON può essere utilizzata dai datori di lavoro per l'addizionale 2012 (né per il calcolo dell'acconto, né per il calcolo del saldo 2012), ma solo per il calcolo dell'acconto 2013.

Tale aliquota dovrà essere utilizzata anche per il calcolo del saldo 2013 in assenza di pubblicazione nei termini previsti di una successiva delibera.

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 cadenze non preordinate

In ipotesi, invece, di corresponsione dei compensi in difetto di cadenze 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)

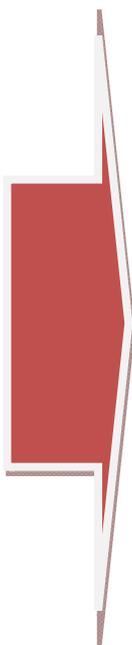
Nella misura del **30%** applicando l' aliquota al reddito imponibile dell'anno precedente



Si applica l'aliquota deliberata per l'anno di riferimento (**2012**) se pubblicata entro il 31 dicembre 2011 (D.L. 229/07); in caso contrario, si applica l'aliquota vigente per l'anno precedente (2011)

- **Applicano**, sul reddito imponibile dell'anno precedente (2011), al netto degli oneri deducibili, **l'aliquota per il 2013 se pubblicata entro il 20/12/2012**. In caso contrario, applicano l'aliquota vigente per il 2012.
- **Calcolano il 30%**
- **Trattengono l'acconto** in un numero massimo di 9 rate mensili da marzo a novembre **2013**

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. CUD

- Se l'ammontare dovuto a titolo di addizionale comunale è < all'acconto certificato nel mod. CUD, **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 **2012** (o alla data di cessazione), applicando al reddito imponibile dell'anno **2012** 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 (**2013**)

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

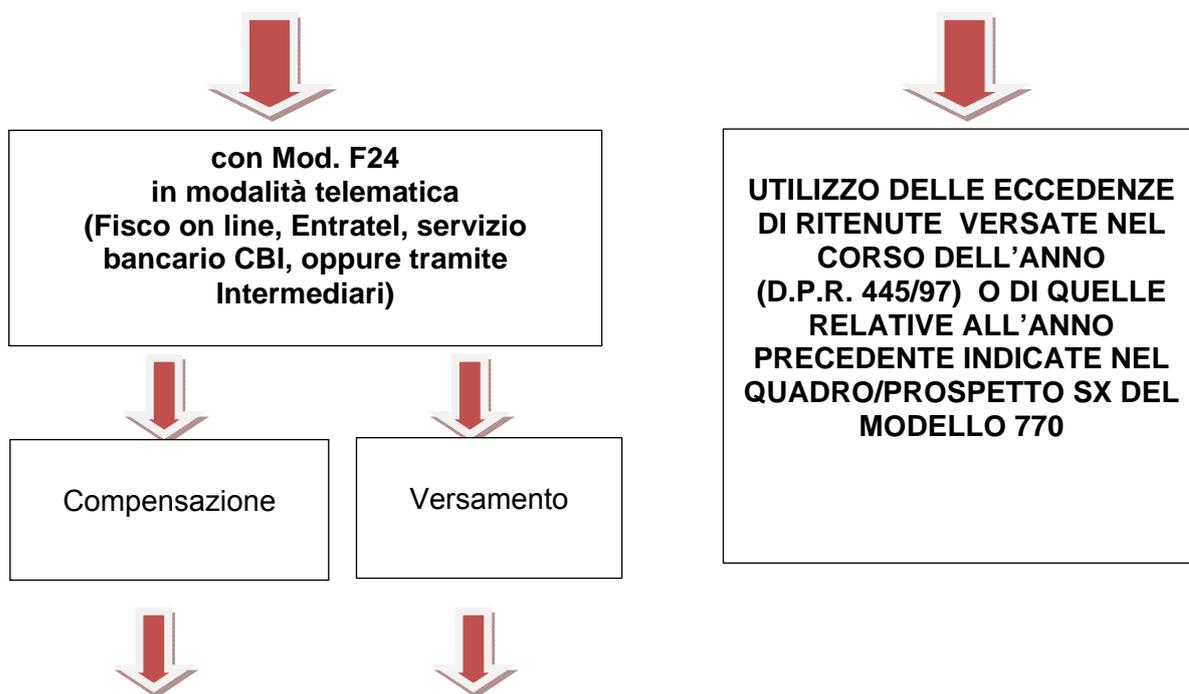


L'importo dell'addizionale residua dovuta è prelevata in un'unica soluzione

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



CREDITI DA DICHIARAZIONI ANNUALI

È possibile utilizzare i crediti risultanti dalla dichiarazioni (IRES, IRPEF, Iva, Irap) a partire dal primo giorno successivo a quello in cui termina l'esercizio per il quale va presentata la relativa dichiarazione

Ad esempio per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare i crediti relativi al 2011 possono essere utilizzati a partire dal 1° gennaio 2012

I crediti da portare in compensazione vanno indicati nel Quadro RX del modello Unico

CREDITI DA DENUNCE PERIODICHE CONTRIBUTIVE

Crediti da denuncia mensile Inps: utilizzabili entro 12 mesi dalla data di scadenza della presentazione dell'UniEmens

Crediti da autoliquidazione Inail: utilizzabili fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione

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'F 24 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..

Il mod. 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 i nuovi codici tributo (cfr. tabella seguente) da utilizzare a decorrere dal 1 gennaio 2008.

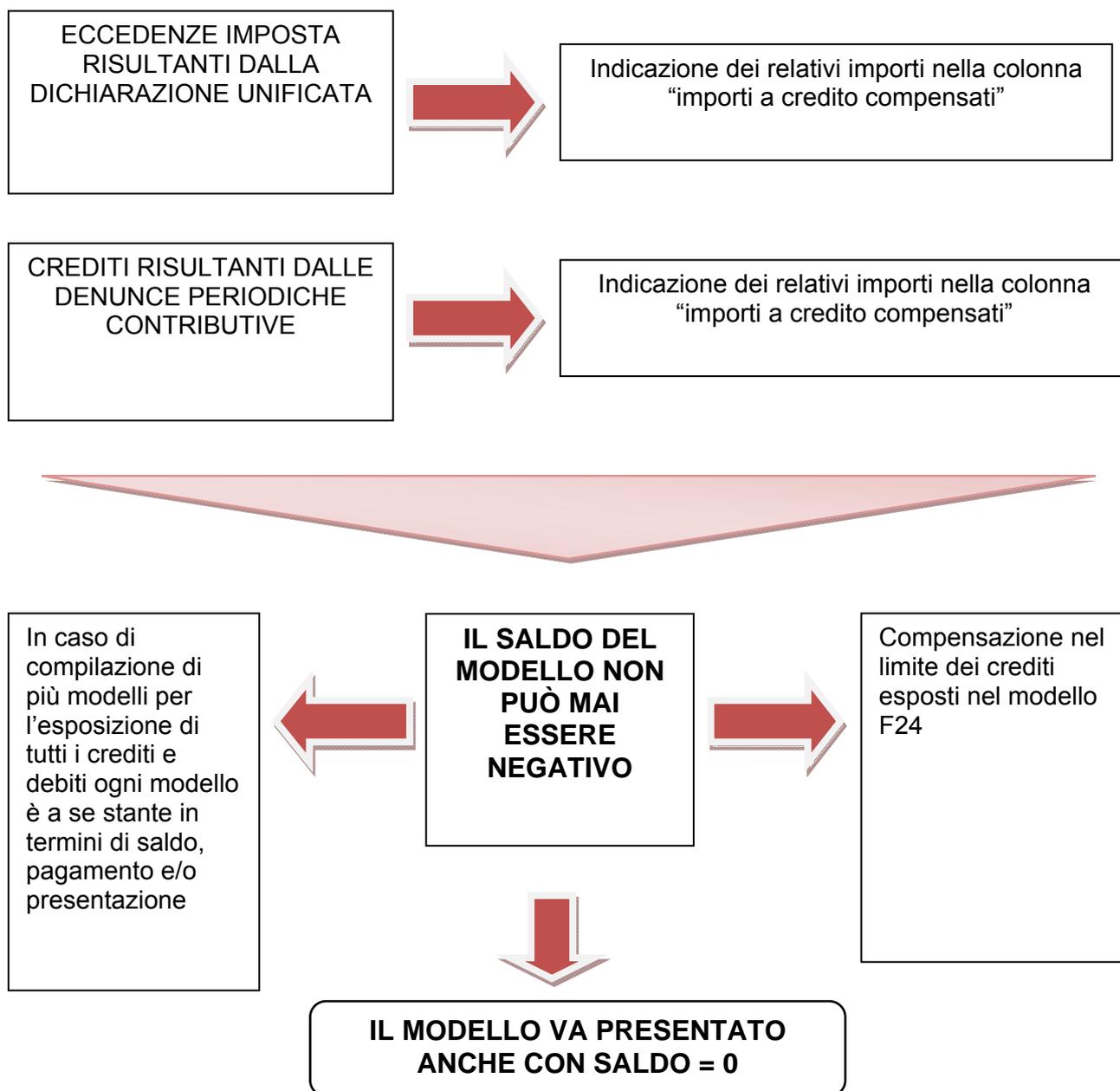
Con tale risoluzione è stato chiarito quanto segue:

- 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.

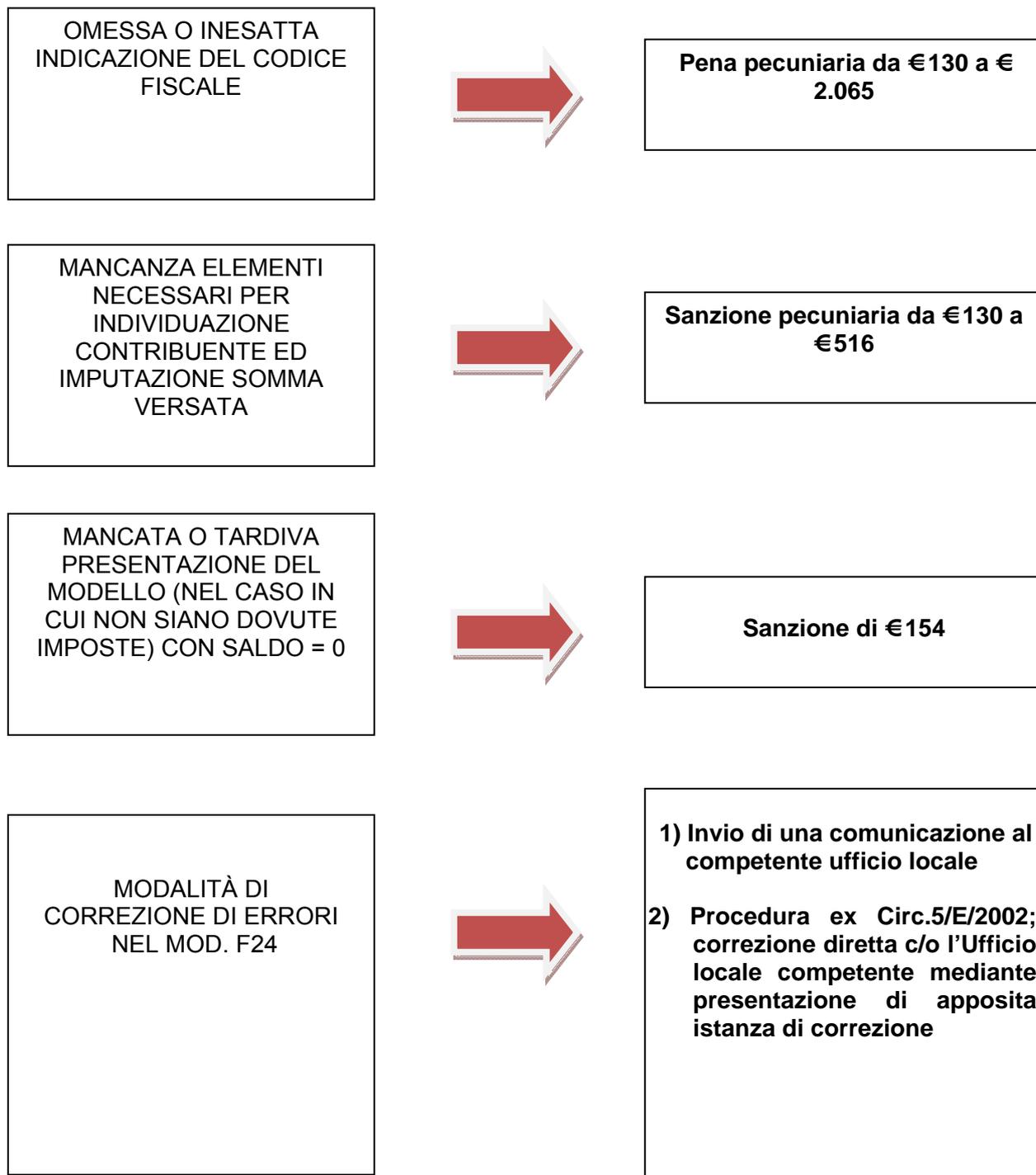
Stralcio della tabella con i nuovi codici tributo da utilizzare dal 1 gennaio 2008 per il versamento delle addizionali comunali IRPEF

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



ALTRI ADEMPIMENTI E NOVITA'

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

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. Il trattamento fiscale della rivalutazione del trattamento di fine rapporto è stabilito nella misura dell'11% 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.

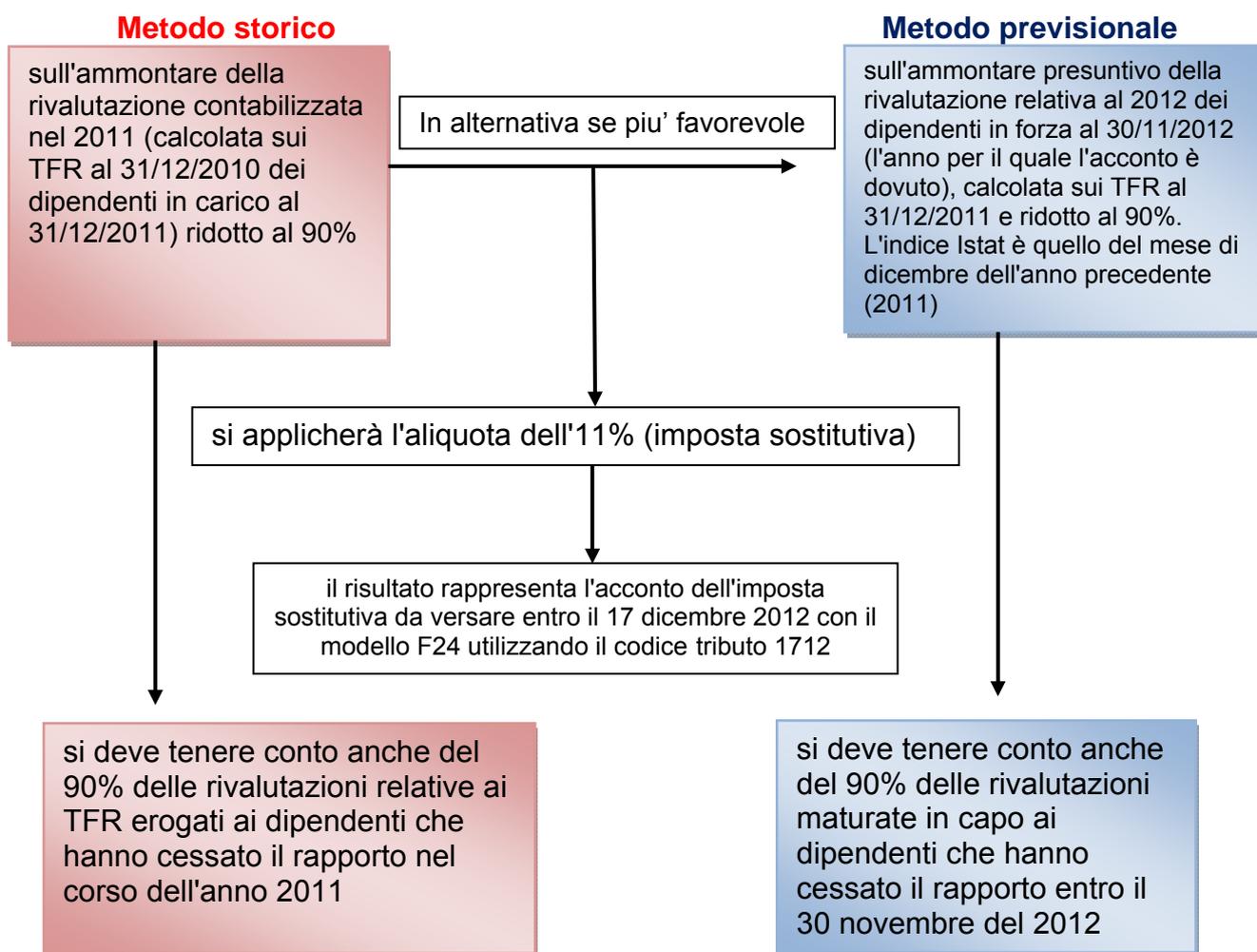
Quindi il flusso per la determinazione dell'acconto è il seguente:

L'importo definito viene versato dal sostituto d'imposta, tramite modello F24, **entro il 16 dicembre dell'anno di riferimento (2012) con il codice tributo 1712.**

Alla fine dell'anno (2012) si ricalcola la rivalutazione sull'ammontare complessivo del TFR accantonato al 31 dicembre anno precedente (2011), aumentato dei liquidati in corso d'anno e, sul 90% di tale importo, definito rivalutazione complessiva da accantonare, si calcola l'aliquota dell'11% dell'imposta sostitutiva complessiva.

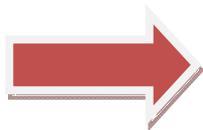
Dal valore complessivo come sopra determinato si deduce quanto pagato in acconto e si versa il saldo entro il 18 febbraio anno successivo (2013) con codice tributo 1713.

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL TFR



Saldo. Per ottenere l'importo da versare a saldo, entro il 18 febbraio 2013 con il modello F24 utilizzando il codice tributo 1713, si dovrà calcolare l'11% sull'effettiva rivalutazione relativa all'anno 2012 di tutti i dipendenti (anche cessati) e scomputare l'acconto versato nel mese di dicembre 2012

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 18 febbraio anno successivo (2013), 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 2013 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 UNIMENS, 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

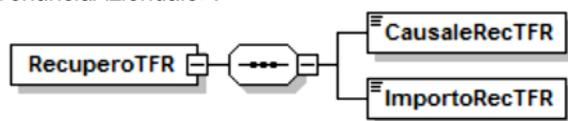
Con riferimento all'Imposta sostitutiva (11%) che, a far tempo dall'anno 2001 grava sulle rivalutazioni del TFR, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'applicazione e il versamento della stessa, con riferimento sia alla rivalutazione della quota di accantonamento maturata presso il datore di lavoro 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 UNIMENS, 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 2009 sono state versate **quote di TFR** al Fondo di Tesoreria e i cui rapporti di lavoro cessano o sono cessati nel corso dell'anno 2010, 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/ImportoProgresso/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/ImportoProgresso/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'11% 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:

31/12/2011 rilevazione TFR.
+
TFR anno 2012 (di cui maturazione versata alla Tesoreria)
-
trattenuta F.P.L.D. (0,5% della retribuzione imponibile)
+
rivalutazione TFR accantonato al 31/12/2011 (di cui quota su TFR versato alla Tesoreria)
-
Imposta sostitutiva sulla rivalutazione pari all'11% 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 31/12/2012

Versamento Imposta sostitutiva

L'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR va versata, entro il 17 dicembre 2012, 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 18 febbraio, su mod. F 24 codice tributo 1713.

Esposizione rivalutazione e imposta sostitutiva sulle denunce contributive

La **rivalutazione**, calcolata al 31/12/2012, 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 17 di dicembre 2012 è posta a recupero nella denuncia UniEmens relativa al mese di pagamento (UniEmens Dicembre da trasmettere entro il 31 gennaio 2013) 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 18 febbraio 2013 va indicata nella denuncia UNIEMENS riferita al mese di "Febbraio 2013", utilizzando i medesimi campi dell'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**,.

B) Operazioni infrannuali (cessazione del rapporto)

31/12/2011 rilevazione T.F.R.
+
T.F.R. anno 2012
-
trattenuta FPLD (0,5% della retribuzione imponibile)
+
rivalutazione del T.F.R. accantonato al 31/12/2011, alla data di cessazione del rapporto
-
imposta sostitutiva sulla rivalutazione maturata per rateo nell'anno di cessazione e pari all'11%
=
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 16 dicembre anno in corso
- Saldo 16 febbraio anno successivo

La scadenza per l'evidenza sull'UniEMens dell'ammontare della rivalutazione del Tfr anno precedente è il 16 febbraio.

Esempi

Lavoratore cessato al '8 maggio 2012

TFR 31-12-2011 conto azienda: **10.753,97**; rival. 157,80; imposta sost. 17,36
 TFR 31-12-2011 presso tesoreria: **3.057,31** rival. 44,86; imposta sost. 4,93
 Totale **13.811,28** rival. 202,66; imposta sost. 22,29
 la rivalutazione è stata determinata alla data dell'8 maggio 2010
 TFR anno 2012 c/o ditta. : 0 (zero)
 TFR anno 2012 (8 maggio) presso tesoreria: **1.245,16**

UniEmens mese di maggio 2012:

Elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**.
 In **<CausaleRecTFR>**: cod. **PF10** (Rec. TFR F. tesoreria)
 In **<ImportoRecTFR>** : **4.342,40**:

- TFR 2012	1.245,16
- Riv. netta	39,93
- Tfr 2011	3.057,31
- Totale	4.342,40

In **<CausaleRecTFR>**: cod **PF30** (Rec. Imposta sostitutiva TFR Tesoreria)
 In **<ImportoRecTFR>**: **4,93**

Lavoratore non cessato e calcolo dell'accantonamento al 31-12-2012

TFR 31-12-2011 conto azienda	10.753,97	rival.	157,80	imposta sostitutiva	17,36
TFR 31-12-20101 presso tesoreria	3.057,31	rival.	90,00	imposta sostitutiva	9,90
Totale	13.811,28	rival.	267,80	imposta sostitutiva	27,26

TFR anno 2012 c. ditta: 0 (zero)
 TFR anno 2012 presso tesoreria: 3.500,00

Acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione versato al 18 dicembre 2011 (metodo prospettico) pari ad Euro 267,80 x 90% = 241,02 x 11% = **26,51** (di cui **8,91** per imposta su rival. Tfr a Tesoreria)
 Saldo dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione versata al 16 febbraio 2012 pari ad euro 267,80 - 241,02 = 26,78 x 11% = **2,94** (di cui **0,99** per imposta su rival. per Tfr a Tesoreria)

Uniemens mese di dicembre 2012

Recupero con il codice PF30 in **<CausaleRecTFR>** di **<RecuperoTFR>** dell'ammontare dell'acconto di imposta sostitutiva versata, pari ad euro 8,91.

UniEmens mese di febbraio 2013

Nel mese di Febbraio 2013 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 90,00
- nell'elemento **<ImportoRecTFR>** di **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**, l'importo dell'imposta sostitutiva di euro 0,99 >. In **<CausaleRecTFR>** va riportato il codice **PF30**.

È possibile, in alternativa, indicare **l'ammontare complessivo** dell'imposta sostitutiva nel mese di febbraio 2013 all'atto della definizione dell'ammontare complessivo e del pagamento del saldo.

Misure compensative TFR: dal 2012, esonero a 0,26%

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 forme 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.



Lo sgravio contributivo sui premi di risultato 2011

Nel 2012 sono state sbloccate le procedure per poter richiedere da parte dei datori di lavoro, lo sgravio contributivo sui premi di risultato sia per l'anno 2010 che per l'anno 2011.

In particolare i datori di lavoro si trovano ora a dover recuperare il beneficio 2011. Tale recupero dovrà essere effettuato entro il 16 gennaio 2013, quindi il momento del conguaglio ben si presta a questa operazione.

Con la circolare Inps del 16 luglio 2012 n. 96 sono state fornite le indicazioni che riguardano la domanda di sgravio contributivo sulle erogazioni effettuate nell'anno 2011, derivanti da contrattazione di secondo livello, i cui dettagli qui commentiamo per completezza.

La circolare è arrivata arriva a seguito del DM 24 gennaio 2012, pubblicato il Gazzetta Ufficiale lo scorso 8 giugno, con cui vengono dettate le regole per la fruizione dei benefici.

E' da evidenziare come con tempi quasi coincidenti sono arrivate le istruzioni dell'Inps per il recupero del beneficio 2010, Com'è noto lo sgravio contributivo, istituito con L. n. 247/2007, si riferisce alle erogazioni previste dalla contrattazione di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata alla misurazione di incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati.

Le condizioni

Lo sgravio interessa le retribuzioni sono quelle variabili stabilite da contatti di secondo livello, che rispondano da determinate caratteristiche che vengono ribadite all'interno della richiamata circolare 96/2012.

Per la fruizione dello sgravio contributivo, i contratti collettivi aziendali ed anche territoriali dovevano:

- essere sottoscritti dai datori di lavoro e depositati, qualora il deposito non era già avvenuto, a cura dei medesimi ovvero dalle associazioni cui aderiscono, presso la Direzione provinciale del lavoro entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto ministeriale in esame (entro il 9 luglio 2012);

- prevedere erogazioni incerte nella corresponsione o nel loro ammontare ed essere correlate a parametri atti a misurare gli aumenti di produttività, qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati. Ai fini dell'ammissione al beneficio è sufficiente che sussista anche uno solo dei predetti parametri. Nel caso di contratti territoriali, qualora non risulti possibile la rilevazione di indicatori a livello aziendale, sono ammessi i criteri di erogazioni legati agli andamenti delle imprese del settore sul territorio (per esempio l'Eet nel settore dell'edilizia). Per le agenzie di somministrazione di lavoro, ai fini dell'accesso allo sgravio contributivo, deve farsi riferimento alla contrattazione di secondo livello sottoscritta dall'impresa utilizzatrice o dalle organizzazioni cui la stessa aderisce;

- la concessione del beneficio è inoltre subordinata all'osservanza delle condizioni in materia di regolarità contributiva (Durc interno), al rispetto della parte economica degli accordi e contratti collettivi e alla presentazione alla Dpl, se non già trasmessa, della dichiarazione di responsabilità circa l'inesistenza di provvedimenti amministrativi e giurisdizionali definitivi per violazioni in materia di tutela delle condizioni di lavoro (indicate dall'art. 1, c. 1175, L. n. 296/2006).

Nell'ipotesi di indebita fruizione dello sgravio, i datori di lavoro, fatta salva l'eventuale responsabilità penale ove il fatto costituisca reato, sono tenuti al versamento dei contributi dovuti, nonché al pagamento delle sanzioni civili previste dalla vigente normativa.

Sono comunque escluse dall'applicazione dello sgravio contributivo:

- le pubbliche amministrazioni di cui al Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, relativamente ai dipendenti pubblici per i quali la contrattazione collettiva nazionale è demandata all'ARAN;

- le aziende che hanno corrisposto ai dipendenti, nell'anno solare di riferimento, trattamenti economici e normativi non conformi a quanto disposto dall'art. 1, c. 1, della legge n. 389/1989, sopra citata (inferiori alle retribuzioni stabilite da leggi e contratti collettivi).

La misura dello sgravio

Lo sgravio contributivo è fissato:

- per il datore di lavoro nella misura di 25 punti percentuali della contribuzione a suo carico al netto delle riduzioni contributive per assunzioni agevolate, delle misure compensative spettanti e, in agricoltura, al netto delle agevolazioni per territori montani e svantaggiati. E' escluso dallo sgravio il contributo a carico azienda pari allo 0,30% ad integrazione della contribuzione per la disoccupazione involontaria versato al fondo per la formazione. Per gli apprendisti occupati in aziende con oltre 9 addetti e negli altri casi nei quali la contribuzione è pari a quella degli apprendisti, lo sgravio contributivo non potrà eccedere la contribuzione versata (10%);

- per i lavoratori pari ai contributi previdenziali a loro carico (9,19% per la generalità delle aziende, 9,49% per i dipendenti di aziende soggette alla Cigs, 8,84% per gli operai del settore agricoltura, 5,84% per gli apprendisti). Lo sgravio non si applica al contributo addizionale dell'1% a carico dei lavoratori, dovuto sulle retribuzioni eccedenti la prima fascia pensionabile.

Devono essere considerate le aliquote contributive in vigore al momento della corresponsione del premio ossia nell'anno 2011 anche se, per motivi diversi (ad esempio cambio di qualifica del lavoratore) possono essere diverse da quelle in atto nel mese del recupero dello sgravio contributivo. I premi Inail sono esclusi dallo sgravio contributivo.

Per l'anno 2011, lo sgravio contributivo è concesso sulle erogazioni effettuate dal 1° gennaio del medesimo anno, entro il limite del 2,25% della retribuzione contrattuale percepita dai lavoratori sempre nell'anno 2011

Il concetto di retribuzione contrattuale è stato espresso dall'Istituto all'interno della circolare 82 del 6 agosto 2008. Al punto 3 di questa viene specificato che ai fini della determinazione del tetto, la retribuzione contrattuale da prendere a riferimento comprende quanto stabilito sia dagli accordi collettivi, di qualsiasi livello, sia da accordi individuali, compresi

quindi anche i premi oggetto di sgravio. Pertanto per retribuzione contrattuale si deve intendere la retribuzione imponibile ai fini contributivi.

Per i lavoratori per i quali si applica il massimale contributivo, anche il tetto massimo del premio sgravabile pari al 2,25% dovrà essere calcolato sul massimale (per l'anno 2011 pari a € 93.622,00).

La domanda

Per usufruire dello sgravio contributivo, le aziende, anche per il tramite gli intermediari autorizzati, secondo le indicazioni della circolare Inps 28/2011, hanno dovuto inoltrare, esclusivamente in via telematica apposita domanda all'Inps secondo le indicazioni che verranno fornite dall'Istituto. La domanda deve essere inoltrata all'Inps anche per i lavoratori iscritti ad altri enti di previdenza. La domanda doveva contenere:

- i dati identificativi dell'azienda;
- la tipologia di contratto e la data di sottoscrizione dello stesso;
- la data di avvenuto deposito del predetto contratto presso la Dpl territorialmente competente;
- l'importo annuo complessivo delle erogazioni, corrisposte nel corso dell'anno 2011, per le quali si è richiesta l'ammissione allo sgravio, entro il limite massimo individuale del 2,25% della retribuzione imponibile e il numero dei lavoratori beneficiari. Potevano essere inseriti gli importi riferiti a lavoratori cessati;
- l'ammontare dello sgravio sui contributi previdenziali ed assistenziali, dovuti dal datore di lavoro, entro il limite massimo di 25 punti dell'aliquota a suo carico;
- l'ammontare dello sgravio in misura pari ai contributi previdenziali ed assistenziali, dovuti dal lavoratore. Potranno essere inseriti gli importi riferiti a lavoratori cessati, purchè a quest'ultimi restituiti;
- l'indicazione dell'Ente previdenziale al quale sono versati i contributi pensionistici.

Modalità per il recupero dello sgravio

L'INPS, con Messaggio nr.17017del 19 ottobre 2012 ha definito le modalità di recupero attraverso la denuncia Uniemens dello sgravio sulla contrattazione di secondo livello, riferito agli importi corrisposti nell'anno 2011. Le aziende che hanno provveduto ad inviare l'istanza telematica per la richiesta dello sgravio, hanno ricevuto o riceveranno dall'Inps, l'autorizzazione a recuperare gli importi.

A tali aziende è stato automaticamente attribuito il codice autorizzazione "9D".

Gli importi comunicati ai soggetti ammessi costituiscono la misura massima dell'agevolazione conguagliabile.

L'INPS segnala inoltre che - per il calcolo dello sgravio - deve essere presa in considerazione l'aliquota in vigore nel mese di corresponsione del premio.

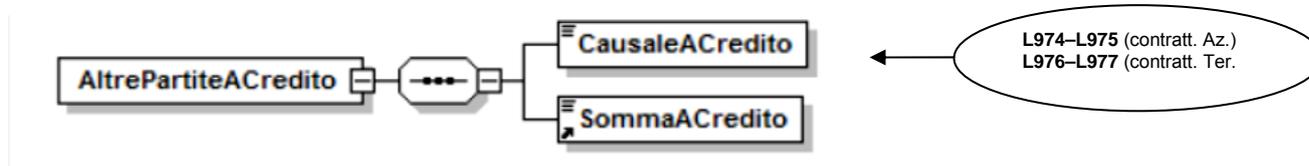
All'atto del conguaglio dello sgravio, il datore di lavoro è tenuto a restituire al lavoratore la quota di beneficio di sua competenza.

Datori di lavoro non agricoli:

I datori di lavoro ammessi allo sgravio, per indicare il conguaglio dell'incentivo in oggetto nella denuncia UNIEMENS, devono avvalersi dei seguenti nuovi codici causale, differenti in ragione della tipologia contrattuale (aziendale/territoriale):

Contrattazione aziendale		Contrattazione territoriale	
L974	Sgr. aziendale ex. DM 17-12-09 quota a favore del D.L.	L976	Sgr. territoriale ex. DM 17-12-09 quota a favore del D.L.
L975	Sgr. aziendale ex DM 17-12-09 quota a favore del lavoratore	L977	Sgr. territoriale ex. DM 17-12-09 quota a favore del lavoratore

da valorizzare nell'Elemento <Denuncia Aziendale>, <AltrePartiteACredito>, <CausaleACredito>, del flusso UNIEMENS.



Le operazioni di recupero dovranno essere effettuata entro il giorno 16 del terzo mese successivo all'emanazione del messaggio, con riferimento a periodi contributivi non antecedenti ad "ottobre 2012" e quindi entro il 16 gennaio 2013.

Datori di lavoro agricoli

Per le aziende agricole con dipendenti, per le quali l'Inps aveva fornito istruzioni con la circolare n. 111 del 14/10/2009, dovrà essere presentata alla Sede Inps territoriale competente per territorio una istanza cartacea sull'apposito modello allegato alla circolare.

L'azienda dovrà indicare i seguenti dati:

- importo totale delle retribuzioni sulle quali è calcolato lo sgravio spettante;
- importo dello sgravio per contrattazione territoriale indicando separatamente l'importo relativo alla quota a carico del datore di lavoro e alla quota a carico del lavoratore;
- importo dello sgravio per contrattazione aziendale indicando separatamente l'importo relativo alla quota a carico del datore di lavoro e alla quota a carico del lavoratore.

Il datore di lavoro avrà cura di restituire al lavoratore la quota di beneficio di sua competenza.

Successivamente le Sedi procederanno ad acquisire l'importo degli sgravi indicato nell'istanza, distinto fra quota datore di lavoro e quota lavoratore.

Le sedi avranno cura, infine, di comunicare all'azienda l'importo dell'eventuale credito residuo, che potrà essere oggetto di compensazione con eventuali debiti.

Il conguaglio con il lavoratore

Aspetto fiscale

Le aziende oltre a recuperare lo sgravio contributivo nei confronti dell'Inps, dovranno provvedere a restituire in busta paga al dipendente la quota di sgravio di sua spettanza pari al contributo allo stesso trattenuto sul premio di risultato ammesso allo sgravio. Poiché il contributo trattenuto nel mese di erogazione del premio non ha concorso alla formazione dell'imponibile fiscale, quando lo stesso viene restituito, deve essere assoggettato a tassazione. Tali somme costituiscono retribuzioni imponibili ai fini Irpef ed in quanto premi di risultato, possono essere assoggettate all'imposta sostitutiva del 10% applicando le regole vigenti nell'anno di restituzione (risposta al quesito n. 34 presentato in occasione del "Forum Lavoro 2009").

Risposta n. 34 - Forum Lavoro 2009

D. È possibile applicare l'imposta sostitutiva del 10% alla quota di contributi restituita al lavoratore a seguito dell'accoglimento della domanda di sgravio?

R. La legge 24 dicembre 2007, n. 247 ed il successivo Dm 7 maggio 2008 hanno disciplinato lo sgravio contributivo in sostituzione del regime di decontribuzione abrogato a partire dal 1° gennaio 2008. La misura incentivante trova applicazione sugli importi previsti dalla contrattazione collettiva aziendale e territoriale entro il limite a titolo di premi di risultato ed è attribuito sulla quota del lavoratore. Le aziende che hanno visto accolta la propria istanza devono calcolare lo sgravio e restituire ai dipendenti interessati i contributi calcolati sui premi erogati nel corso del 2008 assoggettati regolarmente a contribuzione.

Si ritiene che tali somme costituiscono retribuzioni imponibili ai fini dell'Irpef. In quanto premi di risultato, se sono erogate nel secondo semestre del 2008, possono essere assoggettate all'imposta sostitutiva del 10% prevista dal DL n. 93/2008 sui premi di produttività e di risultato; se sono erogati nel 2009, sono applicate le disposizioni previste dal decreto legge n. 185/2008.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. **48/E** del 27 settembre 2010, contenente ulteriori precisazioni in merito all'applicazione dell'imposta sostitutiva agevolata (10%) sui compensi per lavoro notturno e straordinario ad incremento della produttività ha fornito un importante chiarimento anche sulle modalità di tassazione dei contributi restituiti ai lavoratori sui premi variabili di risultato previsti dalla contrattazione collettiva di 2° livello. Viene innanzitutto precisato che le somme restituite devono essere considerate reddito di lavoro dipendente in quanto all'atto dell'erogazione del premio non hanno concorso alla formazione dell'imponibile fiscale. L'ammontare di tale contribuzione recuperata e relativa ad anni pregressi rientra tra gli "emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti..." ex art. 17, c. 1 lett. b) del Tuir. Pertanto, in via generale, tale somma è soggetta a **tassazione separata** con le modalità di cui all'art. 21 c. 1 del TUIR vale a dire con l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto nel biennio precedente all'anno in cui la stessa è percepita.

Tuttavia, conclude l'agenzia delle Entrate, *"qualora ricorrano le condizioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10 per cento prevista per i premi di produttività e di risultato, le somme in questione possono essere assoggettate a tale più favorevole regime fiscale anche se le stesse si riferiscono a premi erogati in periodi di imposta precedenti"*.

In pratica, è stato affermato il principio in base al quale se nell'anno in cui i contributi restituiti sussiste un regime fiscale agevolato per i premi di produttività (nell'anno 2012 è applicabile l'imposta sostitutiva del 10% entro il tetto di euro 2.500 e sempreché il contribuente non abbia percepito nell'anno 2011 un reddito superiore a 30.000 euro) la somma restituita può essere tassata al 10%. Ciò resta possibile a condizione però che siano comunque rispettati i parametri e le condizioni previsti nell'anno (2012) in cui avviene la restituzione.

Si ritiene, quindi, che la tassazione applicabile ai contributi da restituire non sia affatto influenzata dal trattamento fiscale a cui originariamente era stato sottoposto il premio di risultato e da cui sono stati prelevati i contributi. In altre parole, se nell'anno 2011 il premio di risultato che il sostituto ha assoggettato a contribuzione non è stato oggetto di detassazione (10%) per mancanza delle condizioni allora vigenti, stante quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate oggi può essere detassato qualora le condizioni per l'anno 2012 siano mutate e lo consentano.

ESEMPIO N° 1

Anno 2011

- Operaio di azienda industriale con oltre 50 dipendenti: retribuzione anno 2011 pari a 26.000 euro incluso **un premio di risultato da contrattazione di 2° livello di euro 1000**.
- Imponibile fiscale: $(25.000 + 1000) - 9,49\% (-2467,40) = 23.532,60$ (di cui **22.627,50** a tassazione ordinaria e **905,10** $(1.000 - 94,90)$ a tassazione agevolata al 10% sussistendo i requisiti richiesti).

Anno 2012

- Retribuzione anno 2012: 25.000 euro (senza erogazione di premi di risultato).
- **Tetto** dell'erogazione per la quale è possibile richiedere lo sgravio: 26.000 (retribuzione 2011) $\times 2,25\% =$ **585,00 euro**.
- Sgravio a favore dell'azienda (25 %) : $585,00 \times 25\% = 146,00$ euro (importo determinato al netto di eventuali agevolazioni contributive e misure compensative).
- Sgravio a favore del lavoratore (9,49%) : $585,00 \times 9,49\% =$ **55,52 euro**.
- Sgravio complessivo richiesto = **201,52 euro** $(146,00 + 55,52)$.
- Imponibile fiscale: $(25.000 - 9,49\% (-2372,50) + 55,52) = 22.683,02$ (di cui **22.627,50** a tassazione ordinaria e **55,52 euro a tassazione agevolata al 10% sussistendo nel 2012 i requisiti richiesti**)

ESEMPIO N° 2

Anno 2011

- Operaio di azienda industriale con oltre 50 dipendenti: retribuzione anno 2010 pari a 26.000 euro incluso **un premio di risultato da contrattazione di 2° livello di euro 1000**.
- Imponibile fiscale: $(25.000 + 1000) - 9,49\% (-2467,40) = 23.532,60$ (**tutto soggetto a tassazione ordinaria per mancanza dei requisiti richiesti: nell'anno 2010 il contribuente aveva percepito un reddito superiore a 40.000**).

Anno 2012

- Retribuzione anno 2012: 25.000 euro (senza erogazione di premi di risultato).
- **Tetto** dell'erogazione per la quale è possibile richiedere lo sgravio: 26.000 (retribuzione 2011) $\times 2,25\% =$ **585,00 euro**.
- Sgravio a favore dell'azienda (25 %) : $585,00 \times 25\% =$ **146,00 euro** (importo determinato al netto di eventuali agevolazioni contributive e misure compensative).
- Sgravio a favore del lavoratore (9,49%) : $585,00 \times 9,49\% =$ **55,52 euro**.
- Sgravio complessivo richiesto = **201,52 euro** $(146,00 + 55,52)$.
- Imponibile fiscale: $(25.000 - 9,49\% (- 2.372,50) + 55,52) = 22.683,02$ (di cui **22.627,50** a tassazione ordinaria e **55,52 euro a tassazione agevolata al 10%** sussistendo nel 2012 i requisiti richiesti e ciò nonostante nel 2011 il premio sia stato assoggettato a tassazione ordinaria).

DMA 2 - La nuova denuncia mensile analitica è integrata nel flusso UniEmens.

A decorrere dal 1° novembre 2012 (retribuzioni di ottobre 2012) per le Amministrazioni, gli Enti e le Aziende iscritti alla Gestione ex Inpdap entrano in vigore le nuove modalità di gestione e compilazione delle denunce mensili. La nuova denuncia mensile analitica, definita Dma 2 per distinguerla dalla Dma precedente, è contestualmente integrata nel flusso Uniemens. Il documento tecnico per la compilazione dei flussi delle denunce retributive e contributive individuali mensili prevede a tal fine un nuovo ramo, **ListaPosPA**, che ospita le dichiarazioni contributive e retributive dei lavoratori iscritti alla Gestione ex Inpdap, in accordo con quanto previsto nella circolare Inps n.105 del 7 agosto 2012. Il tutto avviene nell'ambito del processo di integrazione in atto conseguente all'art.21 del decreto legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n.214 – che ha soppresso l'INPDAP e trasferito le funzioni all'INPS. Con la nuova DMA si è cercato di razionalizzare il contenuto dei dati in funzione degli elementi necessari per alimentare il conto individuale di posizione assicurativa, per erogare i trattamenti di fine rapporto, per gestire gli accantonamenti e i conferimenti ai Fondi di Previdenza complementare e per quantificare il dovuto mensile degli Enti. Inoltre nell'ambito di un processo di riorganizzazione volto ad attualizzarne il contenuto alle nuove esigenze dell'evoluzione legislativa, si è recepito l'orientamento dell'INPS di generalizzare il principio di cassa sia per l'aliquote da applicare e sia per le retribuzioni utili ai fini pensionistici.

Soggetti obbligati alla denuncia

Le Aziende, Amministrazioni e gli Enti con lavoratori iscritti alle gestioni CTPS, CPDEL, CPI, CPUG, CPS, INADEL, ENPAS, ENPDEP (Assicurazione Sociale Vita), CREDITO (gestione unitaria delle prestazioni creditizie e sociali), ENAM, sono tenuti alla compilazione della sezione <ListaPosPA> (DMA2) nell'ambito del flusso UNIEMENS. I soggetti obbligati all'invio telematico delle denunce sono i sostituti d'imposta tenuti al rilascio della certificazione unica ai propri dipendenti. Le nuove modalità consentono anche ai soggetti non obbligati (quali ad esempio amministrazioni presso le quali il dipendente in posizione di comando o distacco svolge la propria attività di lavoro) di comunicare direttamente le retribuzioni che concorrono ad alimentare la posizione assicurativa del lavoratore nella sola ipotesi che gli stessi effettuino direttamente anche il versamento dei contributi. L'invio della denuncia da parte di queste amministrazioni è prevista per le ipotesi in cui il sostituto di imposta, non sia in condizione di includere in tempo utile nelle proprie dichiarazioni mensili anche i trattamenti erogati da altri soggetti.

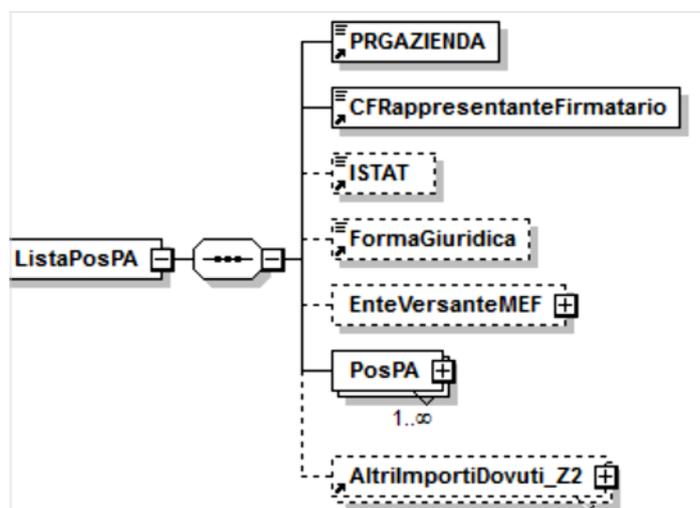
Rettifica delle denunce individuali (D0_DenunciaIndividuale)

Se entro i termini di invio del flusso mensile, l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento, l'ente si accorga di aver comunicato denunce individuali errate e/o incomplete, è possibile inviare una successiva denuncia a rettifica. La rettifica può avvenire nei seguenti casi:

1. integrazione per lavoratori omessi nel flusso: inviare le denunce individuali relative ai soli lavoratori omessi;
2. sostituzione di una o più denunce individuali: inviare le sole denunce individuali da sostituire;
3. sostituzione di tutte le denunce riferite all'azienda/ente: inviare i dati relativi a tutte le denunce individuali;
4. annullamento di una o più denunce individuali: trasmettere le denunce individuali valorizzando l'attributo elimina della denuncia individuale e i soli dati anagrafici del lavoratore. Non è necessario compilare nessun'altra sezione della denuncia.
- 5.

1 La denuncia dei lavoratori iscritti alle forme assicurative gestite dall'ex INPDAP: ListaPosPA

Nella sezione <ListaPosPA> trovano posto le seguenti informazioni riferite al datore di lavoro ovvero all'ente dichiarante:



Il **<PRGAZIENDA>** deve essere valorizzato con il numero progressivo assegnato dalla Gestione ex INPDAP dell'Istituto ed è composto da 5 caratteri numerici ente/amministrazione dichiarante. E' un elemento obbligatorio.

Nel campo **<CFRappresentanteFirmatario>** deve essere indicato il codice fiscale del soggetto, persona fisica, che sottoscrive le denunce dell'azienda contenute nel flusso UNIEMENS. E' composto da sedici caratteri alfanumerici. E' un elemento obbligatorio.

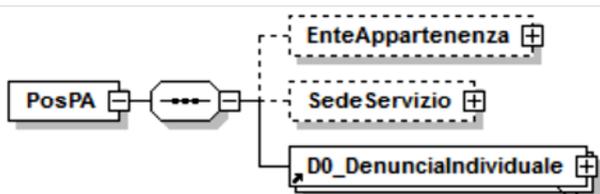
Il codice **<ISTAT>** deve essere valorizzato nei soli casi in cui il dichiarante coincida in termini di **<CFAzienda>** e **<PRGAZIENDA>** di **<ListaPosPA>**, con uno degli enti di appartenenza. La Lunghezza massima è di 6 caratteri numerici. Il codice ha valore statistico ed è rappresentativo dell'attività economica, svolta dall'Azienda, Amministrazione, Ente in via prevalente, identificata secondo la tabella "Codice ISTAT" allegata alle "Istruzioni Operative DMA 2". La prevalenza va individuata sulla base del valore aggiunto prodotto da ciascuna attività o, in mancanza di tale dato, nell'ordine: sulla base del fatturato, delle spese per il personale, delle retribuzioni lorde annue, del numero medio annuo di lavoratori.

Il codice **<FormaGiuridica>** è composto da quattro caratteri numerici: la prima cifra individua la sezione, la seconda la divisione e le ultime due la classe, in coerenza alla classificazione ISTAT. Questo elemento deve essere compilato nei soli casi in cui il dichiarante coincida con l'ente di appartenenza (datore di lavoro).

Il campo **<EnteVersanteMEF>** se presente contiene il codice fiscale e il progressivo azienda, ed è riservato al MEF (Ministero dell'Economia e delle finanze).

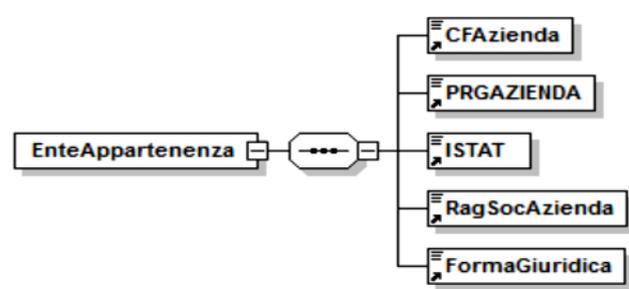
1.1 PosPA

L'elemento **<PosPA>** contiene i dati relativi all'ente di appartenenza, alla sede di servizio e i dati relativi alle denunce individuali.



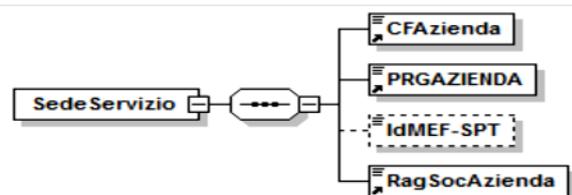
1.1.1 Ente di Appartenenza

Riguardo all'**Ente di Appartenenza**, di norma il soggetto dichiarante coincide con l'Amministrazione di appartenenza. Nel caso in cui il dichiarante non coincida con l'Amministrazione di appartenenza è necessario valorizzare gli elementi della sezione Ente di Appartenenza: codice fiscale, progressivo, codice Istat, ragione sociale, forma giuridica. Tali informazioni sono del tutto analoghe a quelle descritte per l'azienda o ente dichiarante, ma debbono essere riferite all'Amministrazione di appartenenza.



1.1.2 Sede di servizio

Riguardo alla **sede di servizio**, essa identifica l'unità amministrativa/organizzativa che emana atti che incidono sulla sfera giuridica ed economica del rapporto di lavoro (quindi gestisce in concreto il rapporto di lavoro del dipendente).

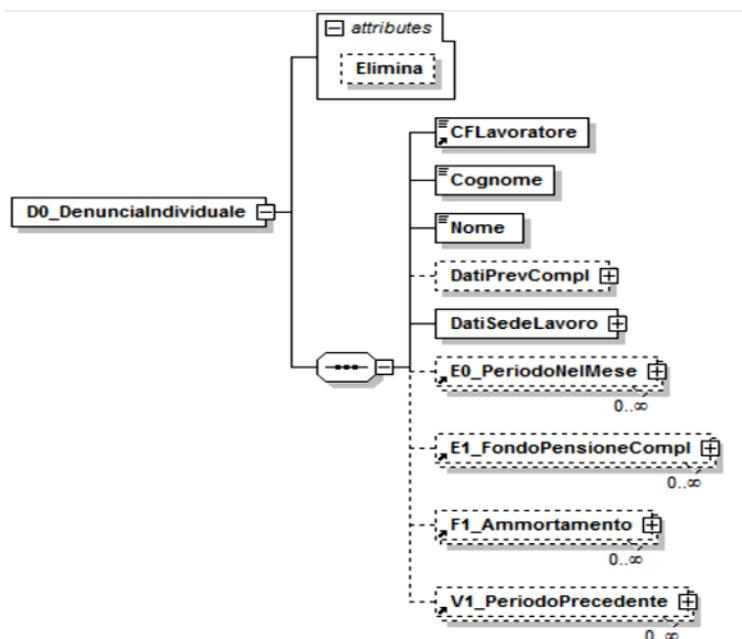


Gli elementi della sezione Sede di Servizio devono essere valorizzati solo nel caso in cui la Sede di servizio non coincida con l'Amministrazione di Appartenenza. Per le Amministrazioni o Enti che erogano compensi qualificabili come redditi da lavoro dipendente e provvedono direttamente al versamento dei contributi relativi a dipendenti di altre amministrazioni e

per i quali l'Amministrazione o l'Ente che eroga le retribuzioni non assume il ruolo di sostituto di imposta, le sezioni relative all'Amministrazione di Appartenenza e, ove ne ricorrano i presupposti di compilazione, alla Sede di Servizio, devono essere valorizzati in riferimento ai dati dell'Amministrazione o dell'Ente che eroga i compensi, in modo assolutamente analogo a quello per l'amministrazione di appartenenza e limitatamente alle informazioni richieste: codice fiscale, progressivo, ragione sociale. Il codice IDMEF-SPT dell'Amministrazione/Ente sede di servizio è composto da 6 o 7 caratteri alfanumerici e deve essere valorizzato solo per le denunce trasmesse dal MEF.

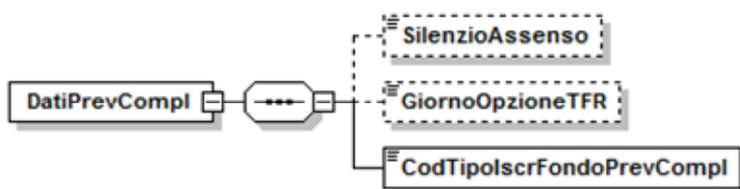
1.1.3. D0_DenunciaIndividuale

L'elemento (D0_DenunciaIndividuale) è così composto:



L'attributo **elimina** va valorizzato solo nell'ipotesi in cui si voglia annullare, entro i termini di presentazione della denuncia, la denuncia individuale del lavoratore già trasmessa per il mese di riferimento del flusso con un precedente invio. Ammette il solo valore "S" e in tal caso non devono essere presenti gli elementi <E0_PeriodoNelMese>, <E1_FondoPensioneCompl>, <F1_Ammortamento>, <V1_PeriodoPrecedente>.

Gli altri elementi esposti in sequenza sono: i dati anagrafici del lavoratore (codice fiscale, cognome e nome), alcuni dati relativi alla previdenza complementare articolati nel seguente schema;



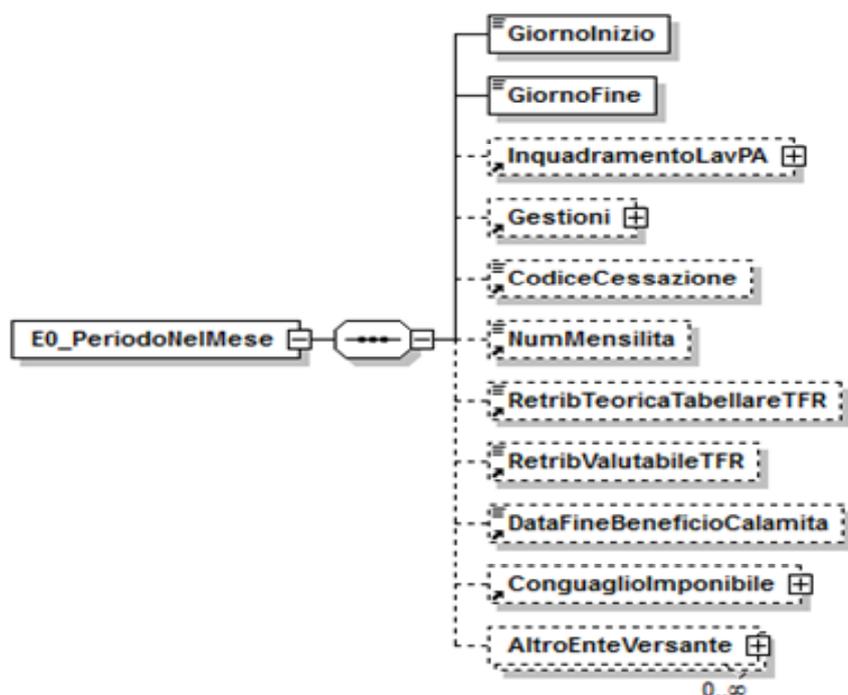
Nel campo silenzio assenso è ammesso un solo carattere che è uguale a 1, per indicare la scelta. Questo qualora venga estesa ai dipendenti pubblici, la disciplina del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, ovvero la possibilità di destinare il TFR a forme di previdenza complementare in forma tacita. Per **Giorno di Opzione TFR** si intende la data di sottoscrizione del modulo di adesione al fondo pensione. Più precisamente la data di apposizione del timbro e della firma da parte del rappresentante dell'amministrazione, senza le quali la domanda di adesione è priva di effetti, salvo eccezioni previste dai regolamenti dei fondi. L'elemento **Codice Tipologia Iscritti a forme pensionistiche complementari** va valorizzato per i dipendenti iscritti a forme pensionistiche complementari, utilizzando i codici della tabella "Tipologia Iscritti a forme pensionistiche complementari" allegata alle "Istruzioni Operative DMA 2".

Gli altri dati sono relativi alla sede di lavoro, vanno valorizzati il codice COP e il codice CAP corrispondenti al luogo geografico dove il dipendente svolge la propria attività lavorativa, indipendentemente dalla sede di servizio. La suddetta indicazione identificherà la struttura periferica dell'INPS competente alla gestione della posizione assicurativa del lavoratore cui lo stesso farà riferimento.

2 L'elemento E0 (E0_PeriodoNelMese) dati relativi al mese di riferimento della denuncia.

In questo elemento vanno indicati le retribuzioni liquidate e i contributi dovuti nel mese di riferimento della denuncia, nonché le retribuzioni valutabili ai diversi fini. Ogni periodo indicato nel elemento E0, delimitato da giorno inizio e giorno fine, è caratterizzato dai seguenti elementi: tipo impiego, tipo servizio, contratto, qualifica, part-time (tipo e percentuale); orario ridotto per il personale scolastico. Se nel periodo di riferimento della denuncia varia uno degli elementi che caratterizzano il periodo è necessario compilare un nuovo elemento E0 con giorno inizio successivo a quello indicato nel giorno fine dell'elemento E0 precedente.

Le Amministrazioni e gli Enti iscritti sono, quindi, tenuti alla compilazione di distinti elemento E0 (E0_PeriodoNelMese), corrispondenti alle frazioni di mese lavorate, alle variazioni di tipo impiego, tipo servizio, contratto, qualifica, part-time, orario ridotto per il personale scolastico.

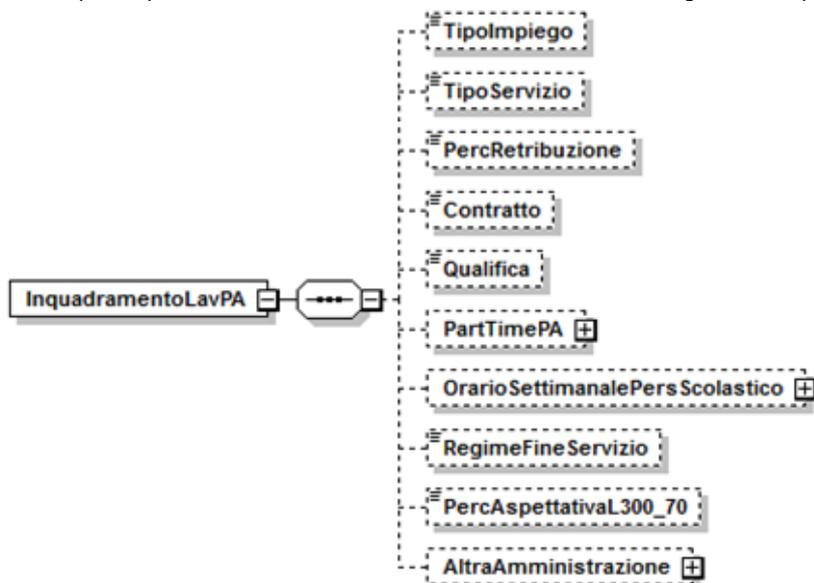


21

“Giorno Inizio” e “Giorno Fine” delimitano il periodo cui si riferiscono i dati dell’elemento E0.

2.1 Inquadramento del lavoratore

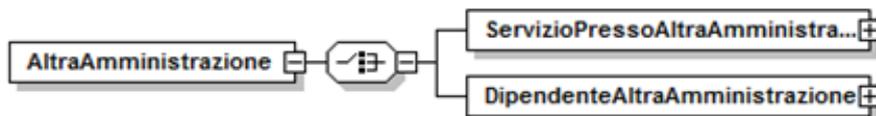
Nel campo “inquadramentoLavPA” devono essere valorizzati i seguenti campi:



Tipo impiego e Tipo servizio, vanno compilati inserendo i codici presenti nelle rispettive tabelle di cui alle “Istruzioni Operative DMA 2”. L’elemento **percentuale di retribuzione** deve essere valorizzato per alcuni tipi servizio, indicando la quota in percentuale della retribuzione che il datore di lavoro deve comunque corrispondere al lavoratore quando usufruisce di specifici istituti giuridici che incidono sull’obbligo di effettuare la prestazione lavorativa, secondo le “Istruzioni Operative della DMA 2”. Il **codice contratto e codice Qualifica** vanno compilati inserendo i codici presenti in tabella “Inquadramento” allegata alle “Istruzioni Operative DMA 2”. Nell’elemento **ParTime** deve essere indicato il tipo di par-time (orizzontale, verticale, misto) utilizzando rispettivamente i codici P,V,M. e la percentuale di par-time svolta dal dipendente nel mese rispetto all’orario di lavoro a tempo pieno. Nei casi di part-time verticale, per i mesi in cui il dipendente non è tenuto ad effettuare alcuna prestazione di lavoro deve essere compilato comunque l’elemento E0 valorizzando l’elemento percentuale con il valore 0 (zero), viceversa nei casi in cui la prestazione di lavoro corrisponda al tempo pieno deve essere valorizzato l’elemento percentuale con il valore 100.

²¹ Pag. 137.

Per l'elemento "Orario settimanale personale scolastico" bisogna indicare sia l'orario settimanale completo che l'orario settimanale ridotto. In questo secondo caso bisogna inserire l'orario effettivamente svolto per il personale scolastico assunto a tempo determinato. Nell'elemento "Regime fine servizio" va indicata la posizione del lavoratore rispetto al regime delle prestazioni di fine servizio (codice 1,2,3 rispettivamente se TFR,OPTANTE o TFS). Nel campo "Percentuale aspettativa", va indicata, ai sensi dell'art. 31 della legge 300/1970, la percentuale dell'aspettativa sindacale concessa. L'elemento "altra amministrazione"



deve essere valorizzato nel caso in cui l'elemento si riferisca ad un proprio dipendente che effettui la prestazione in via esclusiva o contemporaneamente presso un'altra amministrazione. Esso deve essere valorizzato con il valore 1 (personale comandato/distaccato) quando si verificano le seguenti condizioni:

- i dati relativi ai compensi erogati dall'altra amministrazione non sono inclusi nell'elemento E0;
- l'altra amministrazione eroga direttamente compensi non aventi carattere fisso e continuativo;
- l'altra amministrazione provvede direttamente al versamento dei contributi per la parte di propria competenza;
- l'altra amministrazione è obbligata ad effettuare la comunicazione prevista ai fini delle operazioni di conguaglio;
- l'amministrazione dichiarante, in qualità di sostituto di imposta del dipendente, è tenuta ad effettuare le operazioni di conguaglio sia ai fini fiscali che contributivi.

Nel caso in cui sia stato valorizzato il precedente elemento, devono essere valorizzati anche i seguenti elementi: "amministrazione" dove devono essere valorizzati il codice fiscale azienda ovvero della sede di servizio (dell'altra amministrazione) presso cui il dipendente presta la propria attività e il progressivo azienda.

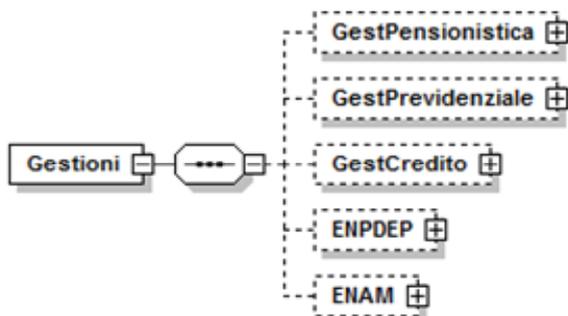
Nell'elemento **dipendente di altra amministrazione** deve essere valorizzato il campo tipologia di servizio con il codice 1 se l'elemento si riferisca ad un dipendente, inserito nei ruoli di un'altra amministrazione (amministrazione di appartenenza), che effettua la propria prestazione di lavoro esclusivamente o in parte presso il dichiarante. Questo se si verificano le seguenti condizioni:

- l'amministrazione di appartenenza eroga direttamente compensi aventi carattere fisso e continuativo;
- i dati relativi ai compensi erogati non sono inviati mensilmente all'amministrazione di appartenenza e pertanto non sono inseriti nella sua dichiarazione;
- il dichiarante provvede direttamente al versamento dei contributi per la parte di propria competenza;
- il dichiarante è tenuto ad effettuare all'Amministrazione di appartenenza la comunicazione prevista ai fini delle operazioni di conguaglio;
- l'Amministrazione di appartenenza del dipendente, in qualità di sostituto di imposta è tenuta ad effettuare le operazioni di conguaglio sia ai fini fiscali che contributivi.

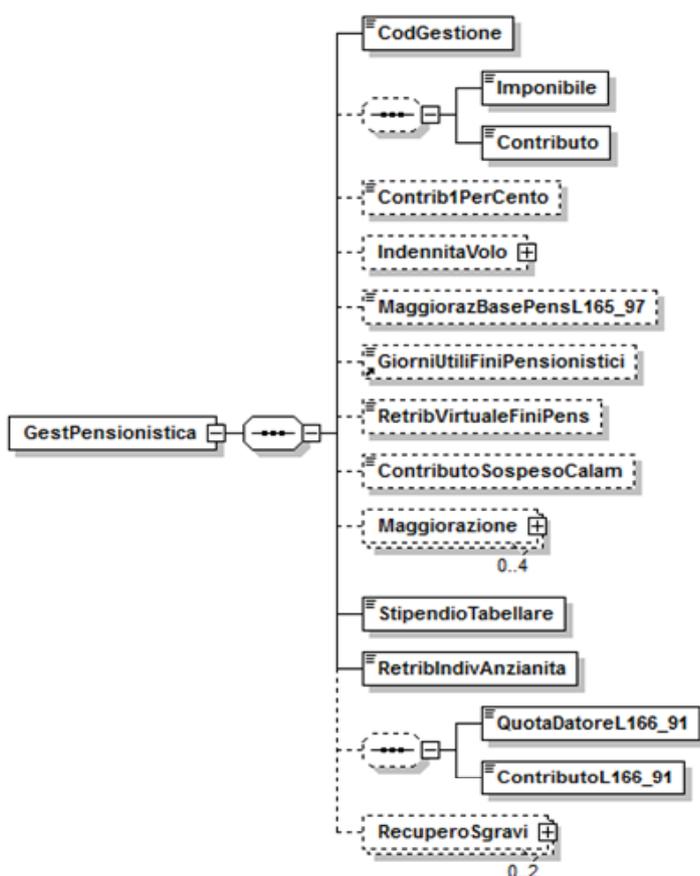
Nel caso in cui sia stato valorizzato il precedente elemento, devono essere valorizzati anche i seguenti elementi: "amministrazione" L'elemento deve essere valorizzato indicando il codice fiscale della Sede di Servizio dell'Amministrazione nei cui ruoli è inserito il dipendente il **progressivo azienda**.

2.2 Gestioni

La sezione gestioni è così composta:



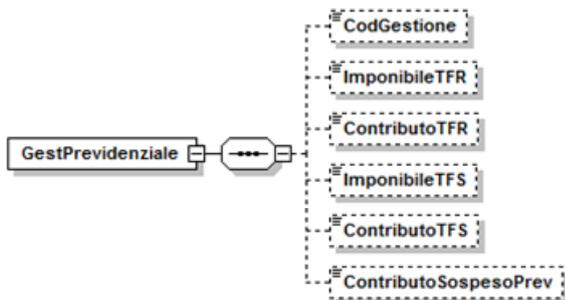
2.2.1 Gestione pensionistica



L'elemento codice gestione deve essere valorizzato indicando il codice seguente (1,2,3,4,5,6,7,8,9,11) a cui corrispondono rispettivamente: Cassa Trattamenti pensionistici dei dipendenti statali; Cassa Pensioni Dipendenti Enti Locali; Cassa Pensioni Insegnanti; Cassa Ufficiali Giudiziari; Cassa Pensioni Sanitari; INADEL; ENPAS; ENPDEP; Gestione Unitaria delle prestazioni creditizie e delle attività sociali; ENAM. Poi per il calcolo dei contributi ai fini pensionistici deve essere indicato l'ammontare delle voci retributive che compongono l'imponibile contributivo. Si precisa che tale elemento deve essere valorizzato anche nei casi in cui il datore di lavoro è tenuto a versare i contributi su valori virtuali o convenzionali. Sono inclusi gli arretrati erogati nel mese di riferimento anche se riferiti a periodi precedenti con le eccezioni previste per l'elemento V1 causale 1. Le retribuzioni corrisposte a seguito di sentenza dovranno essere inserite nella loro integralità senza tenere conto di eventuali riduzioni, salvo poi, integrare le informazioni acquisite nella denuncia, secondo le indicazioni fornite dall'Istituto.

Bisogna indicare il **totale dei contributi** a carico dell'Ente e del lavoratore dovuti per l'imponibile di riferimento con esclusione del contributo aggiuntivo dell'1%. Ai sensi del decreto legge n. 384 del 1992 convertito nella legge n. 438 del 1992 Deve essere indicato il **contributo dell'1%**, a carico del solo lavoratore, dovuto sulla quota dell'imponibile che eccede il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile. Nell'elemento "Codice indennità di volo" deve essere indicato uno dei codici della tabella "Tipo Aeromobile" allegata alle "Istruzioni Operative DMA 2". Nell'elemento "Maggiorazione base pensionabile D.Lgs 165/97" Deve essere indicato l'importo corrispondente ai sei scatti stipendiali stabiliti dal D.Lgs. n. 165 del 1997, art. 4, calcolati sulla maggiorazione figurativa del 15% dello stipendio, come previsto dal comma 3 del suddetto art. 4. Riguarda il personale militare e le forze della Polizia di Stato iscritto alla gestione CTPS a cui si applica ai fini pensionistici il regime di calcolo misto o contributivo. L'elemento "**Giorni utili**" va valorizzato per i soli lavoratori giornalieri. Nell'elemento "**Retribuzione Virtuale**" deve essere indicato il valore della retribuzione virtuale ai fini pensionistici per alcuni tipi di servizio, secondo le "Istruzioni Operative DMA 2". L'elemento "**Contributo sospeso per eventi calamitosi**" va valorizzato con l'importo del contributo pensionistico di cui è stato sospeso il versamento per effetto del beneficio concesso. Nell'elemento "**Maggiorazione**" devono essere indicati: il codice tipo maggiorazione, i giorni maggiorazione e lo stipendio tabellare deve essere indicato, senza tener conto del rateo della tredicesima previsto per il livello economico fissato dai CCNL applicato al lavoratore. Nel caso di CCNL di natura privatistica deve essere indicato il valore della paga base. Nell'elemento **Retribuzione individuale di anzianità** deve essere indicato il valore mensile della retribuzione individuale di anzianità o il valore delle classi o scatti maturati dal dipendente. Negli elementi **Quota datore di lavoro legge 166/1991 e Contributo legge 166/1991** ai sensi della Legge n. 166 del 1991. deve essere indicato rispettivamente l'ammontare delle quote a carico dell'Ente datore di lavoro versate per forme pensionistiche e assicurazioni sanitarie integrative dirette e l'importo del contributo di solidarietà, in misura del 10% dell'ammontare delle quote versate dal datore di lavoro per previdenza ed assistenza integrativa. Nell'elemento "**Recupero sgravi**" va indicato il codice di cui alla tabella "Recupero contributi per sgravi" allegata alle "Istruzioni Operative DMA 2" e il relativo importo.

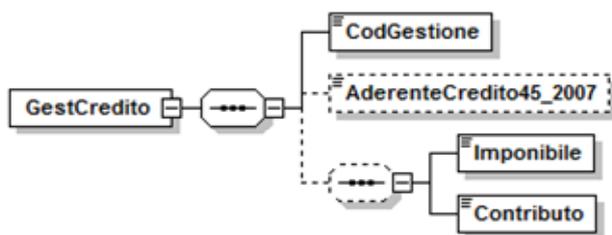
2.2.2. Gestione Previdenziale



Nel **codice gestione** va inserito uno dei codici della tabella “Gestioni” allegata alle “Istruzioni Operative DMA 2”. Nell’**Imponibile TFR** deve essere indicato l’imponibile contributivo ai fini del TFR. Esso è calcolato sull’80% delle voci stipendiali utili, determinate dai contratti collettivi di lavoro e della tredicesima mensilità indicata solo nel mese di effettiva corresponsione (cfr. circolare n.30 dell’1/8/2002 ed informativa n.10 del 17/07/2003 della D.C. Trattamenti Fine Servizio e Previdenza Complementare). Nell’elemento **contributo TFR** va indicato il totale dei contributi dovuti per l’imponibile di riferimento. Nell’elemento **Imponibile TFS**, ai sensi dall’art. 11 della legge n.152 del 1968, deve essere indicata la retribuzione imponibile ai fini dell’indennità premio servizio ex INADEL, ovvero la retribuzione imponibile ai fini della buonuscita ex ENPAS, di cui all’art. 2 della legge n. 75 del 1980. Il dato richiesto coincide con la base contributiva pari all’80% dello stipendio ed assegni utili a tal fine (circolare n. 11 del 12.3.2001 e successive modificazioni, informative n. 12 dell’11.6.2002, n. 5 del 18.3.2003 e n. 10 del 17/07/2003 della D.C. Trattamenti Fine Servizio e Previdenza Complementare).

Solo nel mese di effettiva corresponsione della 13^a mensilità all’importo della retribuzione mensile va sommato quello dell’intera 13^a. Nell’elemento **contributo TFS** va valorizzato con il totale dei contributi dovuti per l’imponibile di riferimento. Nell’ elemento **Contributo previdenziale sospeso per eventi calamitosi** va indicato l’importo del contributo previdenziale di cui è stato sospeso il versamento per effetto del beneficio concesso.

2.2.3. Gestione Credito



L’elemento **codice gestione** deve essere valorizzato utilizzando il codice della tabella “Gestioni” allegata alle “Istruzioni Operative DMA 2”. Nell’elemento **Aderenti Credito DM 45/2007** deve essere utilizzato per i casi in cui il dipendente abbia aderito alla gestione creditizia e, pertanto, sia tenuto al versamento della contribuzione alla gestione unitaria delle prestazioni creditizie e delle attività sociali. Nell’elemento **imponibile credito** va indicato ai sensi della legge n. 662 del 1996 l’ammontare delle retribuzioni pensionabili. Nell’elemento **Contributo Credito** bisogna indicare il totale dei contributi dovuti per l’imponibile di riferimento.

2.2.4. Gestione ENPEDEP ED ENAM

Per entrambe le gestioni vanno indicati: i codici gestioni, i relativi imponibili di riferimento, e il totale dei contributi per gli imponibili di riferimento.

2.3. Codice cessazione

L’elemento deve essere valorizzato nei casi in cui il dipendente cessi dal giorno successivo a quello indicato nell’elemento giorno fine periodo dell’elemento E0 ovvero nei casi in cui il dipendente dal giorno successivo a quello indicato nel giorno fine dell’elemento E0 si trovi in una posizione per la quale si verifichino contemporaneamente le seguenti condizioni: si sospende l’obbligo della prestazione lavorativa presso l’amministrazione di appartenenza; il datore di lavoro non corrisponde nessuna retribuzione e non è tenuto a comunicare alcun dato ai fini dell’aggiornamento della posizione assicurativa.

2.4. Numero mensilità

L’elemento deve essere valorizzato nel solo caso in cui il numero delle mensilità spettanti nell’anno sia maggiore di 13.

2.5. Retribuzione teorica tabellare TFR

In questo elemento va indicata la retribuzione teorica tabellare standard (che spetterebbe al lavoratore se avesse lavorato l’intero mese), prevista dal contratto per la tipologia del rapporto di lavoro denunciato (tempo pieno, part time etc.), senza abbattimento all’80% previsto per l’imponibile, senza tenere conto di eventuali decurtazioni per assenze non retribuite e senza rateo di tredicesima. In caso di rapporto di lavoro part-time o a orario ridotto la retribuzione teorica deve essere proporzionata all’orario di lavoro definito nel contratto individuale.

2.6. Retribuzione valutabile ai fini TFR

Va indicata la retribuzione effettivamente percepita dal dipendente e valutabile ai fini TFR e senza l'abbattimento dell'80% (cfr. Dpcm 20 dicembre 1999 e s.m., e circolari INPDAP emanate in materia e da ultimo circolare n. 30 del 01/08/2002). L'importo relativo alle assenze non retribuite (ad esempio sciopero) deve essere detratto, mentre la retribuzione deve essere riportata per intero nel caso di assenze parzialmente retribuite. La tredicesima mensilità va denunciata nel mese in cui viene corrisposta.

2.7. Data fine beneficio calamità

Deve essere indicata la data di fine periodo del beneficio di sospensione del versamento contributivo derivante da evento calamitoso, come stabilito dai relativi decreti e ordinanze emanati dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

2.8. Conguaglio imponibile

In questa sezione vanno valorizzati i seguenti campi: **l'importo conguaglio** ovvero l'imponibile scaturente dalle operazioni di conguaglio su cui è calcolata la maggiorazione del 18% della base imponibile per gli iscritti alla gestione CTPS per retribuzioni già corrisposte nell'anno sugli elementi che concorrono alla determinazione dell'imponibile ai fini del trattamento di quiescenza; **il contributo conguaglio pensionistico** indicando il totale dei contributi pensionistici dovuti per il conguaglio; **il contributo conguaglio credito** indicando il totale dei contributi per la gestione credito dovuti per il conguaglio.

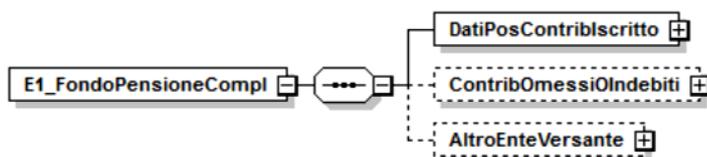
2.9 Altro Ente Versante

Questa sezione va compilata se il versamento dei contributi nell'elemento E0 è effettuato da enti o amministrazioni diversi dal dichiarante. I campi da valorizzare sono i seguenti: il tipo contributo, il codice fiscale azienda, progressivo azienda, imponibile, contributo.

3 L'elemento E1 - Dati relativi alle contribuzioni ai fondi pensione complementare (E1_FondoPensioneCompl)

Questo elemento ha il compito di fornire una rappresentazione per cassa, completa degli imponibili e delle contribuzioni ai fini della previdenza complementare e rappresentare gli arretrati di contribuzione, con eventuali relative quote aggiuntive di rifusione del danno e di interessi moratori.

I dati relativi a questa sezione possono essere ricondotti alle seguenti aggregazioni: posizione contributiva degli iscritti, contributi omessi o indebitamente versati, altro ente versante.



3.1. Posizione contributiva degli iscritti

In questo aggregato vanno compilati i seguenti elementi:

I **Contributi versati e non dichiarati** per comunicare periodi retributivi/contributivi non precedentemente denunciati per i quali i contributi sono stati già versati al Fondo.

Il **Codice Fondo Pensione** complementare di pertinenza.

Nel **Comparto di investimento** va inserito il relativo codice nel caso in cui il fondo di previdenza complementare abbia più linee di investimento.

In **Data sottoscrizione domanda** va inserita la data di sottoscrizione del modulo di adesione al fondo di previdenza.

Nell'elemento **Data inizio periodo** va indicata la data di inizio periodo lavorativo del mese o del periodo precedente. Mentre nell'elemento **Data fine periodo** la data di fine periodo lavorativo del mese o del periodo precedente.

In **Aliquota contributiva a carico del lavoratore** va indicata la misura percentuale del contributo a carico del lavoratore e l'eventuale aliquota contributiva volontaria.

In **Aliquota contributiva a carico del datore di lavoro** va indicata la misura percentuale del contributo a carico del datore di lavoro ed l'eventuale aliquota aggiuntiva sempre a carico del datore di lavoro.

In **PercTFR** va inserita la misura percentuale della retribuzione base di riferimento, utilizzata per il calcolo della quota di TFR destinata a previdenza complementare.

Nell'elemento **Cessazione** va indicata la data di sospensione o cessazione della contribuzione al Fondo per una delle motivazioni previste dallo Statuto del Fondo stesso, e i relativi codici di cessazione o sospensione.

In **Retribuzione soggetta a contributo** va inserito l'ammontare della retribuzione del mese soggetta a contributo, determinata secondo le regole indicate da ciascun fondo pensione.

L'elemento **Conguaglio fiscale** va valorizzato se nel mese non sono stati versati in tutto o in parte i contributi a carico del lavoratore, per incapienza dovuta a conguaglio fiscale operato sulla retribuzione del mese.

In **Contributo lavoratore** va indicato il contributo versato nel mese a carico del lavoratore, determinato in modo univoco dalle fonti istitutive per tutti i partecipanti al fondo.

In **Contributo datore di lavoro** deve essere indicato il contributo calcolato e/o versato, a carico del datore di lavoro. Il contributo si intende calcolato e versato se il datore di lavoro provvede direttamente al versamento. Deve considerarsi solo calcolato quando il versamento del contributo è demandato, per effetto di norma, a un soggetto diverso dal datore di lavoro (l'Istituto per le amministrazioni statali).

Il **Contributo aggiuntivo lavoratore** va valorizzato con l'ammontare del contributo aggiuntivo o alternativo a quello obbligatorio versato dal lavoratore, che si avvale della facoltà prevista dallo Statuto del Fondo. Quando il contributo è alternativo non va compilato l'elemento 14 "contributo a carico del lavoratore".

In **Quota Reintegrazione lavoratore** va inserito l'ammontare della quota versata a carico e per il dipendente per la reintegrazione di capitale anticipato dal Fondo.

Vanno indicate poi le **quote una tantum di iscrizione al fondo** dovute sia dal lavoratore che dal datore di lavoro.

Conclude questo aggregato l'elemento **Versamenti TFR per previdenza complementare** che deve essere compilato solo per i dipendenti per i quali non è previsto l'accantonamento figurativo presso l'Istituto ma il versamento effettivo presso il fondo, tempo per tempo, del TFR.

3.2. Contributi omessi o indebitamente versati

In questo aggregato vanno compilati i seguenti elementi:

Le date di **inizio e fine periodo** in cui, a seguito di accertamenti, sono stati rilevati contributi omessi ovvero versati indebitamente al fondo.

Nell'elemento **Contributo lavoratore per mancato versamento** va indicato l'ammontare del contributo a carico del lavoratore non versato al Fondo nel periodo di omissione e compreso nei versamenti del mese corrente.

In **Importo sanzione datore di lavoro** bisogna inserire la quota sanzionatoria per il mancato versamento dei contributi al Fondo a carico del datore di lavoro.

Nell'elemento **Importo rifusione danno datore di lavoro** va indicato l'importo a carico del datore di lavoro, a titolo di rifusione del danno subito dal lavoratore per il mancato versamento dei contributi al Fondo.

In **Contributo per mancato versamento Datore di Lavoro** va indicato l'ammontare del contributo a carico del datore di lavoro, non versato al Fondo nel periodo di omissione e compreso nei versamenti del mese corrente.

L'elemento **Contribuzione indebita FPC datore di lavoro** va valorizzato solo se si intende portare in detrazione al versamento complessivo dovuto nel mese la contribuzione a carico del datore di lavoro versata in periodi precedenti ed in misura eccedente rispetto a quella dovuta.

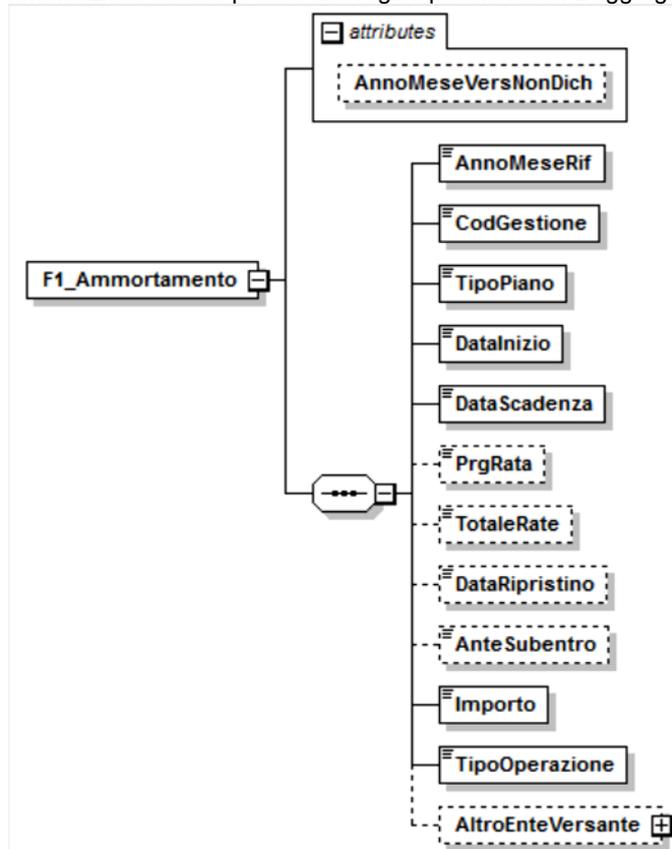
L'elemento **Contribuzione indebita FPC lavoratore** va valorizzato solo se si intende portare in detrazione al versamento complessivo dovuto nel mese la contribuzione a carico del lavoratore versata in periodi precedenti ed in misura eccedente rispetto a quella dovuta.

3.3 Altro ente versante

Questa sezione deve essere valorizzata con il **codice fiscale** dell'amministrazione obbligata al versamento dei contributi FPC e il codice **progressivo azienda** attribuito dall'INPS.

4 L'elemento F1 – Dati relativi a quote di piani di ammortamento (F1_Ammortamento)

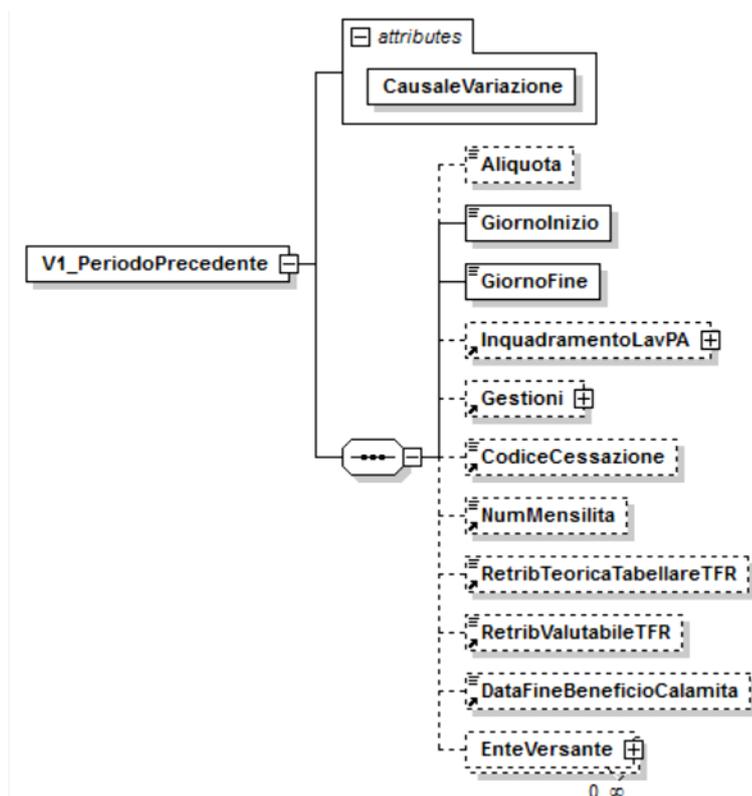
In questo elemento vengono riportate le rate relative ai piani di ammortamento di debiti relativi al personale iscritto, gestiti mediante trattenute sulla retribuzione erogata relative al : versamento degli oneri per il riscatto di periodi ai fini pensionistici; versamento di oneri per il riscatto di periodi ai fini dei trattamenti di fine servizio; versamento di oneri per il riscatto di periodi ai fini dei trattamenti di fine rapporto; versamento degli oneri relativi alla ricongiunzione di periodi di contribuzione versati presso altri regimi pensionistici. L'aggregato è così composto:



Nell'attributo **Anno Mese versato e non dichiarato** va indicato l'anno e mese qualora la rata del piano di ammortamento sia stata effettivamente versata nei mesi precedenti e ne sia stata omessa la denuncia. In **anno mese rif.** deve essere indicato l'anno e il mese cui si riferisce la rata trattenuta al lavoratore. Nel **codice gestione** si deve indicare la gestione cui si riferisce il provvedimento da cui è scaturito il piano di ammortamento. Nel l'elemento **Tipo piano di ammortamento** deve essere indicato il codice relativo al tipo contributo trattenuto al dipendente. Vanno inserite poi le **date di inizio e scadenza** del piano di ammortamento relativo alla rata comunicata. Relativamente alle rate vanno inseriti il **numero progressivo e il numero di rate** del piano di ammortamento. In **data di ripristino** deve essere inserita la data in cui si ripristina un piano di ammortamento sospeso in precedenza. Nell' elemento **Ante Subentro** deve essere valorizzato solo nei casi in cui le rate si riferiscano a quote di piani di ammortamento relativi a provvedimenti emessi dalle Amministrazioni di appartenenza prima del subentro dell'INPDAP nelle relative competenze. Nell'elemento **Importo** va inserito l'ammontare della quota oggetto di versamento. In **Tipo operazione** va indicato uno dei seguenti codici V, R, S, ovvero variazione, rimborso, storno. Nell'elemento **altro ente versante** vanno indicati il codice azienda e il progressivo azienda assegnato dall'INPS solo se l'ente o l'amministrazione versante è diverso dal dichiarante.

5 L'elemento V1 – Dati relativi alle retribuzioni ed ai contributi dovuti per i periodi pregressi (V1_PeriodoPrecedente)

Questo elemento si deve utilizzare per comunicare integrare o sostituire informazioni relative ai dati retributivi e contributivi riguardanti periodi pregressi in riferimento alla previdenza obbligatoria ed alle altre attività istituzionali della gestione ex INPDAP nonché per le operazioni di conguaglio contributivo. Per la valorizzazione degli elementi dell'elemento V1 comuni a quelli dell'elemento E0 valgono le indicazioni già fornite. Il V1 può, tuttavia, riferirsi ad un periodo superiore al mese per le retribuzioni corrisposte prima del mese di ottobre 2012 ma in nessun caso può comprendere periodi relativi ad anni solari diversi. L'aggregato è così composto:



5.1 Causale Variazione

In questo elemento va inserito uno dei seguenti codice causale:

- Causale 1: Integrazione di dati già comunicati
- Causale 2: Dati di retribuzioni e contributi non denunciati relativi a periodi pregressi
- Causale 5: Sostituzione di periodi pregressi trasmessi in precedenza
- Causale 6: Annullamento di periodi pregressi trasmessi in precedenza
- Causale 7: Conguaglio previdenziale

La **causale 1** va indicata nel caso di lavoratori cessati dal servizio in data antecedente a quella di riferimento della denuncia al fine di indicare la corresponsione di retribuzioni riferite al periodo in cui il rapporto era in corso. Nel caso di lavoratori, per i quali in precedenza è stato indicato un codice di sospensione, a cui sono stati corrisposti nel mese di riferimento della denuncia emolumenti riferibili a periodi precedenti la sospensione. Nel caso di lavoratori per i quali nel tempo è cambiato il "tipo impiego" . L'elemento va compilato per indicare emolumenti riferiti al precedente tipo impiego diverso da quello attuale indicato nel E0 della denuncia.

I valori dichiarati nell'elemento V1 con la causale 1 integrano quelli già dichiarati in precedenza nei quadri E0/V1 relativi al periodo indicato nel quadro V1.

La **causale 2** va utilizzata esclusivamente nel caso in cui il dichiarante non abbia effettuato alcuna denuncia per il periodo o frazione di riferimento del V1.

La **causale 5** è da utilizzare per la correzione di errori materiali commessi in precedenti denunce al fine di ricostruire la situazione giuridico/economica del soggetto.

La **causale 6** è da utilizzare per annullare periodi indicati in precedenti denunce. L'elemento deve contenere i soli elementi giorno inizio e giorno fine per i quali si intende rendere nulla la precedente denuncia.

La **causale 7** è da utilizzare esclusivamente a fronte delle operazioni di conguaglio previdenziale effettuate dal dichiarante per le retribuzioni erogate a decorrere dall'anno 2012. Si tratta di operazioni di conguaglio annuo (o per frazioni inferiori in caso di cessazione del rapporto di lavoro nel corso dell'anno) relative agli elementi retributivi già indicati nelle proprie dichiarazioni o per retribuzioni comunicate da **altre amministrazioni** per le quali il dichiarante (in qualità di sostituto di imposta) è obbligato ad effettuare le operazioni di conguaglio previdenziale. L'elemento V1, causale 7, deve essere compilato anche se l'**altra amministrazione** ha provveduto a trasmettere mensilmente la DMA per i compensi erogati. Gli elementi del V1 devono essere valorizzati con gli importi comunicati al dichiarante dalle altre amministrazioni per le operazioni di conguaglio e con gli eventuali importi conseguenti alle operazioni di conguaglio.

5.2 Aliquota

In questo elemento va inserito il codice 1 o 2 a seconda che gli emolumenti siano assoggettati ad aliquota contributiva di competenza o di cassa. La prima è quella relativa al periodo di riferimento e la seconda a quello di erogazione delle retribuzioni.

5.3 Ente versante

Questo elemento va compilato se si verificano i seguenti casi: i contributi relativi agli imponibili indicati nell'elemento sono versati in tutto o in parte da un soggetto diverso dal dichiarante; le retribuzioni indicate nel V1 sono state erogate in mesi diversi.

Gli altri dati da inserire riguardano:

Il **Tipo contributo, il Codice fiscale Azienda** che deve essere quello dell'Azienda, dell'Amministrazione o Ente, diversa dal dichiarante, che versa i contributi.

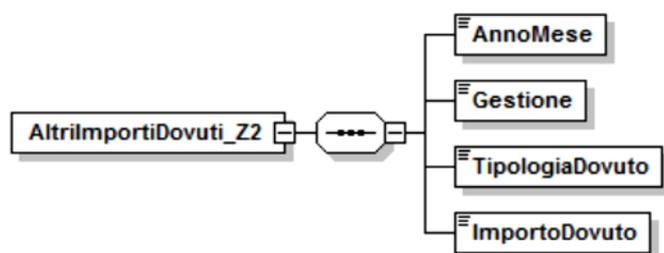
Il **Progressivo Azienda attribuito dall'INPS. L'imponibile** di riferimento imputabile all'Amministrazione/Ente versante. Il **contributo** dal soggetto versante in relazione all'imponibile indicato. Deve essere indicato **l'anno e il mese di erogazione** delle retribuzioni se diverso dal periodo di riferimento dell'elemento V1

E per concludere l'aliquota di riferimento.

6 Altri importi dovuti elemento Z2 (AltriImportiDovuti_Z2)

In questo elemento sono riepilogati gli importi dovuti per ciascuna gestione che fanno capo al soggetto dichiarante e non derivano dagli elementi E0, E1, F1 e V1.

Questa sezione è così composta:



Deve essere indicato il periodo di riferimento delle somme dovute per contributi o quote trattenute.

La Gestione e la tipologia del dovuto, inserendo gli appositi codici, e l'importo dovuto non riferibile ad imponibile corrispondente al codice utilizzato nell'elemento precedente.

ASPI e mini ASPI dal 2013

La “Riforma del Mercato del Lavoro” ha introdotto importanti novità ad ampio raggio sul lavoro, provocando profonde modifiche anche agli aspetti previdenziali, più precisamente sugli ammortizzatori sociali, semplificando tutte le norme precedentemente in vigore ed introducendo un unico strumento di sostegno del reddito: l'Assicurazione sociale per l'impiego (Aspi).

Tale strumento **decorrerà dal 1 gennaio 2013** e sostituirà quelli attualmente in vigore, che attualmente vanno a fornire un'integrazione al reddito contro la disoccupazione involontaria: in altre parole l'indennità di mobilità e le varie indennità di disoccupazione (ordinaria non agricola, con requisiti ridotti e quella speciale per l'edilizia).

Come si diceva, la nuova Assicurazione sociale per l'impiego decorrerà dal 1 gennaio del 2013 **ed entrerà a regime, sostituendo del tutto l'indennità di mobilità, nel 2017.**

Più precisamente, per gli eventi di disoccupazione che si verificheranno a decorrere dal 1° gennaio 2013 è prevista l'erogazione dell'indennità mensile ASPI, mentre per le cessazioni intervenute fino al 31 dicembre 2012 si applicano le “vecchie” disposizione in materia di trattamento ordinario di disoccupazione non agricola.

Per la prima volta l'Aspi sarà automaticamente garantita a tutti i lavoratori dipendenti del settore privato, pertanto garantirà una copertura per lo stato di disoccupazione involontaria anche a categorie prima – parzialmente o totalmente – escluse come apprendisti, soci di cooperativa, lavoratori a domicilio. L'Aspi sarà inoltre riconosciuta anche ai lavoratori del settore pubblico con contratto di lavoro dipendente a tempo determinato, gli impiegati del settore agricolo, il personale artistico, teatrale e cinematografico (con rapporto di lavoro subordinato).

Per poter beneficiare dell'Aspi, occorrerà rispondere ad alcuni requisiti

- Possedere lo status di disoccupato;
- Avere una contribuzione peri a 2 anni di anzianità assicurativa;
- Aver accantonato almeno un anno di contributi nei due anni precedenti.

Nello specifico, il lavoratore si deve trovare in uno stato di disoccupazione involontaria.

Le regole, quindi, si rifanno alle precedenti: non sono considerati “disoccupati involontari” coloro i quali avranno proceduto con le spontanee dimissioni, salvo il caso che siano motivate dalla “giusta causa” ex art. 2119 c.c.

Anche la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro non è considerata “disoccupazione involontaria” salvo il caso che sia intervenuta nell'ambito delle procedure di cui all'art. 7 della legge 604 del 1966, ossia per effetti del tentativo di conciliazione presso la DPL.

Per quanto attiene alla contribuzione, il lavoratore disoccupato deve aver accantonato due anni di assicurazione e almeno un anno di contributi versati (52 settimane) nel biennio precedente l'inizio del periodo di disoccupazione. In questo caso la norma ripropone pedissequamente gli stessi requisiti richiesti finora per l'indennità di disoccupazione ordinaria non agricola.

La durata delle prestazioni previdenziali previste dall'assicurazione sociale per l'impiego è quantificata nei seguenti periodi:

- 12 mesi per i lavoratori di età inferiore a 55 anni;
- 18 mesi per i lavoratori di età pari o superiore a 55 anni.

La norma prevede un periodo transitorio dal 1 gennaio 2013 al 31 dicembre 2015 in cui l'Aspi sarà modulata in funzione dell'età del lavoratore.

Per il calcolo dell'Aspi da erogare al lavoratore verrà presa in considerazione la retribuzione globale lorda percepita dal lavoratore disoccupato nell'ultimo biennio. Sono compresi gli elementi della retribuzione indicati in busta paga e percepiti in maniera continuativa e le mensilità aggiuntive, quali la tredicesima e la quattordicesima.

L'Aspi erogata sarà pari al 75% della retribuzione mensile nei casi in cui quest'ultima non superi, nell'anno 2013, la cifra massima di 1.180 euro mensili. Nel caso in cui la retribuzione mensile sia superiore a tale importo l'indennità è pari al 75% del predetto importo incrementata di una somma pari al 25% del differenziale tra la retribuzione mensile e il predetto importo. Il tetto massimo di erogazione dell'Assicurazione sociale per l'impiego è pari al massimale Cig, che mensilmente risulta essere pari a 1.119,32 euro.

L'importo dell'Assicurazione sociale per l'impiego, così come accade per l'indennità di disoccupazione, si riduce dopo alcuni mesi. Precisamente è prevista una riduzione della misura dell'Aspi in relazione alla sua durata pari al 15% dopo i primi 6 mesi di fruizione e poi è pari ad un ulteriore 15% di riduzione dopo il dodicesimo mese di fruizione.

L'erogazione dell'assicurazione per l'impiego spetta dall'ottavo giorno successivo alla data di cessazione dell'ultimo rapporto di lavoro, o dal giorno successivo a quello in cui sia stata presentata la relativa domanda, a condizione che permanga la condizione di disoccupazione.

La liquidazione dell'indennità avviene, a pena di decadenza, dietro presentazione, da parte dei lavoratori aventi diritto di un'apposita domanda, da inviare all'Inps esclusivamente in via telematica, entro due mesi dalla data di spettanza del trattamento. La fruizione dell'indennità da parte dell'Inps è ovviamente comunque condizionata alla permanenza dello stato di disoccupazione. Come si potrà osservare, molti sono gli elementi che sono conservati dalle precedenti regole che normano l'attuale "indennità di disoccupazione".

Durante la fruizione dell'ASPI vengono riconosciuti i contributi figurativi nella misura settimanale pari alla media delle retribuzioni imponibili ai fini previdenziali degli ultimi due anni, comprensiva degli elementi continuativi e non continuativi e delle mensilità aggiuntive.

La contribuzione all'Aspi: nuovi contributi per i contratti a termine e apprendisti

L'Aspi sarà finanziata da una contribuzione fissa, a carico del datore di lavoro, pari all'1,31%, ossia lo stesso contributo versato oggi per la disoccupazione normalmente pagato per tutti i contratti (a tempo indeterminato o a termine).

Per i **contratti a termine**, sempre dal 1 gennaio 2013, l'azienda pagherà inoltre anche un contributo aggiuntivo pari all'1,4%, che potrà essere recuperato in caso di stabilizzazione del rapporto. Per la prima volta, dal prossimo anno, il costo contributivo di un lavoratore a termine sarà più elevato rispetto ad un lavoratore assunto a tempo indeterminato.

Inoltre per gli **apprendisti** si avrà un aumento contributivo, proprio per l'introduzione dell'Aspi per questa tipologia di dipendenti. Come specificato nella recentissima circolare n. 128 del 2 novembre 2011, a partire dal 2013 l'aliquota contributiva degli apprendisti aumenterà dell'1,61%. Tale aggravio contributivo interessa anche i datori di lavoro, fino a 9 addetti, che fruiscono dello sgravio totale di cui alla L. 183/2011.

Mini-Aspi

Oltre all'Assicurazione sociale per l'impiego con requisiti normali, come per l'indennità di disoccupazione con requisiti ridotti, la Riforma del Lavoro ha previsto anche una Mini-Aspi. Si tratta di una prestazione previdenziale erogata nei confronti dei lavoratori che non possono far valere i requisiti previsti per l'Aspi esaminati in precedenza.

Il requisito minimo per la Mini-Aspi, sempre a decorrere dal 1 gennaio 2013, è il possesso di una contribuzione pari ad almeno 13 settimane per attività lavorativa negli ultimi 12 mesi.

Anche in questo caso, l'indennità spetta a condizione che sia presente e permanga uno stato di disoccupazione.

Decadenze e Sospensioni

Gli strumenti di "Aspi" e "Mini-Aspi" vengono meno nei seguenti casi:

perdita dello stato di disoccupazione;

inizio di un'attività in forma autonoma senza che il lavoratore effettui la comunicazione all'Inps del reddito anno che si presume di avere dall'attività stessa;

raggiungimento dei requisiti per il pensionamento di vecchiaia o anticipato;

acquisizione del diritto all'assegno ordinario di invalidità, sempre che il lavoratore non opti per l'indennità erogata dall'Aspi.

La decadenza si realizza dal momento in cui si verifica l'evento che la determina, con obbligo di restituzione dell'indennità che eventualmente si sia continuato a percepire.

E' inoltre prevista la sospensione dell'Aspi, fino ad un massimo di 6 mesi, in caso di nuovo rapporto di lavoro subordinato da parte del lavoratore disoccupato.

Nel caso in cui il periodo di sospensione sia inferiore a 5 mesi, l'Aspi riprende a decorrere dal momento della sospensione.

I periodi di contribuzione relativi al nuovo rapporto di lavoro possono essere fatti valere ai fini di un nuovo trattamento di sostegno (per l'Aspi e per la mini-Aspi).