

Corsi - Seminari
Formazione Professionale

2017
CONGUAGLI DI FINE ANNO
E NOVITÀ LAVORO

ed. Ottobre 2017





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. 2017 - 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 31.10.2017

Sommario

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
Retribuzioni convenzionali per i lavoratori italiani all'estero	14
Il contributo Addizionale ASpl	23
Elementi/eventi che possono determinare operazioni di conguaglio	25
Gli elementi variabili della retribuzione	25
Il massimale contributivo annuo	28
Il contributo aggiuntivo IVS 1%	31
Le erogazioni liberali e i sussidi occasionali	33
Le erogazioni liberali "in natura"	33
I Fringe benefit	34
I Prestiti ai dipendenti	35
I piani di stock option	36
Le operazioni societarie straordinarie	37
Le quote TFR versate al Fondo di Tesoreria	39
La rivalutazione del TFR al Fondo Tesoreria e l'imposta sostitutiva	44
I contributi 2017 per i lavoratori parasubordinati	46
Esempio di conguaglio contributivo di fine anno	47
II CONGUAGLIO FISCALE	49
Le principali novità fiscali del 2017	49
Il ravvedimento operoso - 2017	58
Le novità del sistema sanzionatorio fiscale	60
Certificazione Unica: il regime sanzionatorio introdotto dal decreto 158/2015	61
Le novità in tema di reati tributari	61
Accorpamento codici tributo dal primo gennaio 2017	68
Il bonus fiscale 2017	71
Il bonus a conguaglio	73
Elementi da riconsiderare in sede di conguaglio	79
Il conguaglio dei redditi di lavoro dipendente e assimilati	81
Termini del conguaglio fiscale art. 23, comma 3 DPR 600/73	82
Modalità del conguaglio fiscale art. 23, comma 3 DPR 600/73	82
Determinazione del reddito di lavoro dipendente	85
I redditi da conguagliare	87
Detassazione premi di produttività 2017	88
Il nuovo Welfare aziendale: le modifiche all'articolo 51 comma 2 del Tuir	89
I redditi esclusi dal conguaglio ex art. 23 DPR 600/73	92
Elementi che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente	94
I Fringe benefit	96
I Fringe benefit tassati in misura "convenzionale"	97
Abitazione o alloggio concesso a dipendenti	99
Rimborsi spese e trasferte	101
Indennità forfetaria	101
Rimborso misto	101
Rimborso analitico	101
Gli oneri deducibili	102
I contributi ai fondi pensione	102
I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero	102
La determinazione dell'Irpef	103
Le detrazioni per carichi di famiglia	103
Esempi di calcolo delle detrazioni d'imposta per figli a carico	112
Le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati	116
La detrazione per contratti di locazione	119
Attribuzione delle detrazioni d'imposta da parte del sostituto d'imposta	123
Nozione di "reddito complessivo"	123
Le comunicazioni azienda-lavoratori	124
Il conguaglio complessivo	133
Il decesso del dipendente	137
Tassazione dei compensi di collaborazione coordinata e continuativa	138

LE ADDIZIONALI ALL'IRPEF	152
L'addizionale regionale Irpef	153
Modalità di effettuazione delle trattenute di addizionale regionale	155
Addizionali regionali all'Irpef per il 2017	156
Le addizionali comunali irpef	162
Aliquote addizionale comunale, pubblicate sul sito www.finanze.it	166
Delibere comunali modificative dell'aliquota addizionale comunale Irpef	167
Le addizionali Irpef dei collaboratori co.co	168
Versamenti di ritenute	171
Versamento telematico per i titolari di partita IVA	172
Il mod. F24	174
Versamenti addizionale comunale irpef	176
Compensazione di imposte e contributi	177
Sanzioni mod. F24	178
ALTRI ADEMPIMENTI E NOVITA'	179
Versamento imposta sostitutiva rivalutazione TFR (acconto e saldo)	179
Misure compensative TFR: dal 2014, esonero a 0,28%	185
Le ultimissime novità in materia di lavoro	186
Le novità della Legge di Bilancio 2018 in anteprima	193

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 **2017** 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 minimi 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.

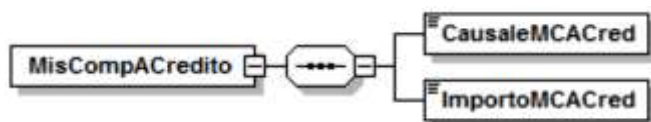
Novità e conferme

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 2014 nella misura dello 0,28%** dei contributi dovuti¹ (cfr. circolare Inps n. 4/2008).

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

Nel corso dell'anno **2017** le aziende hanno provveduto a recuperare tali quote riportando i relativi importi nel flusso mensile UniEmens utilizzando l'elemento **<MisCompACredito>** di **<MisureCompensative>** di **<MeseTFR>** di **<GestioneTFR>** di **<DenunciaIndividuale>**



e indicando, in particolare:

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

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

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

MINIMALI E MASSIMALI 2017

Sono stati aggiornati i valori dei minimi e massimali 2017 da utilizzarsi per il calcolo delle contribuzioni previdenziali e assistenziali (*Circolare INPS n. 19 del 31 gennaio 2017*).

RETRIBUZIONI CONVENZIONALI LAVORATORI ITALIANI IN PAESI EXTRACOMUNITARI

- Sono stati aggiornati i valori delle retribuzioni convenzionali da considerare per l'anno 2017 ai fini del calcolo dei contributi dovuti dai lavoratori occupati in Paesi extracomunitari nonché per il calcolo dell'imposte sul reddito di lavoro dipendente (**D.M. 22 dicembre 2016** in GU Serie Generale n. 15 del 19 - 01 -2017).

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.

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

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 INDICARE GLI ELEMENTI VARIABILI DELLA RETRIBUZIONE DI DICEMBRE CHE HANNO DETERMINATO L'AUMENTO O LA DIMINUIZIONE DELL'IMPONIBILE DEL MESE DI GENNAIO (quali, ad esempio, gli straordinari, le diarie, le indennità c/o istituito i permessi non retribuiti ecc)



UNIEMENS
DenunciaIndividuale/DatiRetributivi/VarRetributive
Sottoelementi interessati:
 <AnnoMeseVarRetr>
 <CausaleVarRetr>: **AUMIMP - DIMIMP**
 <ImponibileVarRetr>

PER REGOLARIZZARE L'INESATTA DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE CHE HA CAUSATO UN VERSAMENTO DEL CONTRIBUTO IVS SULLA PARTE ECCEDENTE IL MASSIMALE ex art. 2 **Legge 335/95** soggetto al contributo IVS oppure un mancato versamento del contributo IVS



UNIEMENS
DenunciaIndividuale/DatiRetributivi/VarRetributive
Sottoelementi interessati:
 <AnnoMeseVarRetr>
 <CausaleVarRetr>: **AUMMAS - DIMMAS**
 <ImponibileVarRetr>
 <ContributoVarRetr>

PER REGOLARIZZARE LA CONTRIBUZIONE AGGIUNTIVA 1% IVS art. 3 ter L. 438/92, a debito o a credito



UNIEMENS
DenunciaIndividuale/DatiRetributivi/ContribuzioneAggiuntiva/Regolarizz1percento
Sottoelementi interessati:
 <ContribAggRegolarizz>
 <RecuperoAggRegolarizz>

Per il RECUPERO DEI CONTRIBUTI VERSATI SULL'INDENNITÀ PER IL COMPENSO FERIE NON GODUTE al momento della fruizione delle ferie



UNIEMENS
DenunciaIndividuale/DatiRetributivi/VarRetributive
Sottoelementi interessati:
 <AnnoMeseVarRetr>
 <CausaleVarRetr>: **FERIE**
 <ImponibileVarRetr>
 <ContributoVarRetr>

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

Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUZIONE DOVUTA SUL BENEFIT RELATIVO ALL'UTILIZZO DELL' AUTO AZIENDALE AD USO PROMISCUO:** per la l'esatta quantificazione del Benefit $4.500 \times \text{Valore Km tariffe ACI}$)

Per la **REGOLARIZZAZIONE DELLA CONTRIBUZIONE DOVUTA SUI PRESTITI AI DIPENDENTI** il cui compenso in natura è soggetto a contributi nella misura del 50% della differenza tra l'importo degli Interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento (TUR) **al 31/12/2017** e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato agli stessi



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

**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/ImportoPregresso**
Sottoelementi interessati:
<AnnoMeseDal>
<TipolImpPregCMT>: 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>

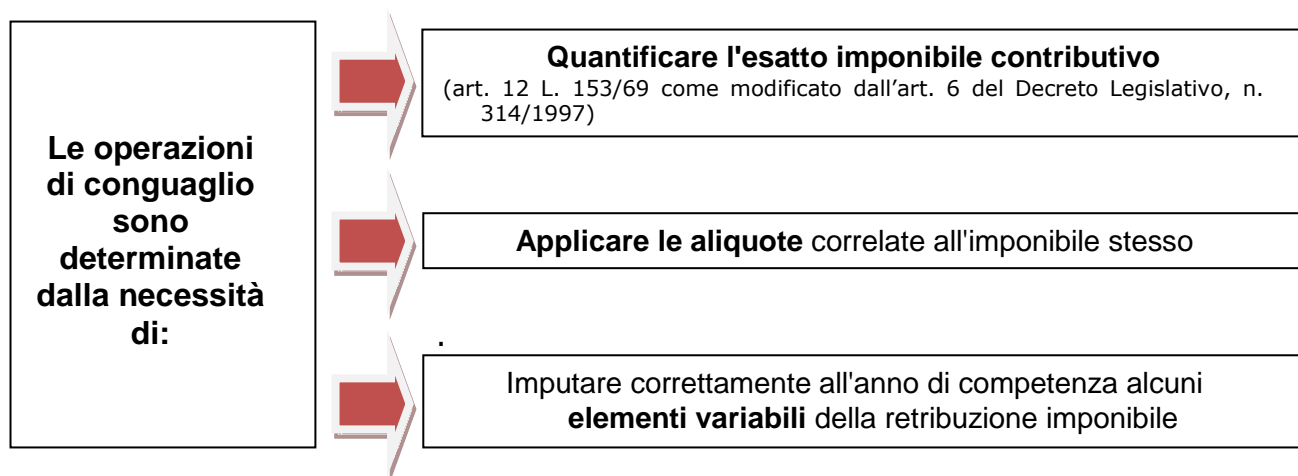
Per l'eventuale recupero del **CONTRIBUTO DI
SOLIDARIETA' DEL 10% (EX L. 166/91)** su
contributi e somme accantonate per finalità di
previdenza complementare



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 **2017** (scadenza versamento 16 gennaio **2018**) oppure con quella del mese di gennaio **2018** (scadenza versamento 16 febbraio **2018**).

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 16 marzo **2018**), 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 **2017** che potranno quindi svolgersi:

- con la denuncia contributiva relativa al **mese di dicembre 2017**, con scadenza 31/01/**2018** (pagamento dei contributi entro il 16/01/**2018**), oppure
- con la denuncia relativa al **mese di gennaio 2018**, con scadenza il 28/02/**2018** (pagamento dei contributi entro il 16/02/**2018**) senza aggravio di interessi o altri oneri accessori;
- con la denuncia relativa al **mese di febbraio 2018**, con scadenza il 31/03/**2018** (pagamento dei contributi entro il 16/03/**2018**) 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

	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).
– 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.

Il minimale retributivo

La retribuzione su cui calcolare i contributi previdenziali e assistenziali non può essere inferiore a quella minima imponibile di cui all'art. 1, c. 1 della L. 389/89, vale a dire **a quella stabilita da leggi, regolamenti, contratti collettivi, stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative su base nazionale ovvero da accordi collettivi o contratti individuali**, qualora ne derivi una retribuzione d'importo superiore a quello previsto dal contratto collettivo. La suddetta retribuzione minima **deve essere, tuttavia adeguata, se inferiore, ai minimi di retribuzione giornaliera** di cui all'art. 1 c. 2 del D.L. n. 402/81 convertito in L. 537/81, annualmente rivalutati in relazione all'aumento dell'indice medio del costo del vita calcolato dall'Istat. **I limiti minimi di retribuzione giornaliera sono soggetti**, a loro volta, ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 463/83 convertito in L. 638/83 come modificato dall'art. 1, c. 2, del D.L. n. 338 del 1989, convertito nella legge n. 389 del 1989, **all'adeguamento al 9,50% del trattamento minimo mensile di pensione a carico del FPLD al 1° gennaio di ciascun anno (vedi circ. Inps n. 19 del 31 gennaio 2017).**

I suddetti limiti minimi di retribuzione giornaliera per l'anno **2017**, già adeguati al 9,50% del Trattamento minimo mensile di pensione **al 1° gennaio 2017** sono i seguenti:

Settore	Operaio	Impiegato	Dirigente
Industria	37,20 ²	39,85 ²	131,89
Amministrazioni dello Stato e altre P.A.	42,44 ²	47,74	100,28
Artigianato	37,20 ²	42,44 ²	-
Agricoltura	42,41 ³	55,65	105,53
Credito, assicurazioni e servizi	42,44 ²	45,12 ²	131,89
Commercio	37,20 ²	37,20 ²	131,89

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 minimi 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 **47,68**.

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 2017** il minimale di retribuzione

² Da adeguare a euro 47,68 ai sensi dell'art. 7 della legge 11/11/1983, n. 638 e della legge 7/12/1989, n. 389

³ Non soggetto all'adeguamento di cui all'art. 7 c. 1 L. 638/83, ai sensi del c. 5 dello stesso articolo

giornaliera è pari a euro **47,68**. **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 ragguagliata 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 **2017**, pari a **€ 47,68**) 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 **2017** il limite minimo di retribuzione giornaliera è di euro **47,68**, nell'ipotesi di orario normale di 40 ore settimanali, il procedimento di calcolo è il seguente: $(47,68 \times 6) / 40 = 7,15$

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 **2017** a favore dei lavoratori operanti all'estero in Paesi extracomunitari **non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale** sono state determinate con **D.M. del 22 dicembre 2016** in GU Serie Generale n. 15 del 19 -01 -2017. Le medesime retribuzioni convenzionali devono altresì essere considerate per il calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del TUIR.

Campo di applicazione

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

Stati dell'Unione Europea

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

La normativa comunitaria trova applicazione anche nei rapporti con la Svizzera

Accordo SEE

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

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

Convenzioni di sicurezza sociale stipulate dall'Italia con Paesi extracomunitari:

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

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

Retribuzioni convenzionali

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

Fasce di retribuzione

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

Frazionabilità delle retribuzioni

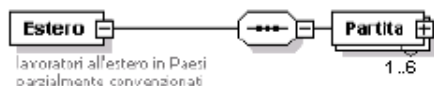
I valori convenzionali possono essere ragguagliati a giornata solo in caso di assunzione, risoluzione del rapporto, trasferimento nel corso del mese; in tal caso l'imponibile mensile deve essere diviso **per 26 giornate** e, successivamente, si moltiplica il valore ottenuto per il numero dei giorni,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

CASI PARTICOLARI: I CHIARIMENTI DALL'INPS (circolari n. 72/90 e 23/2009)

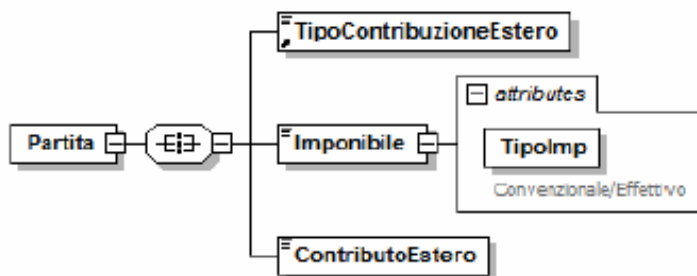
- **Indennità sostitutiva di preavviso** - L'obbligo contributivo deve esser assolto con il sistema convenzionale.
- **Variazioni retributive** - La retribuzione può subire delle variazioni nei seguenti due casi:
 - passaggio da una qualifica all'altra nel corso del mese;
 - mutamento nel corso del mese del trattamento economico individuale da contratto collettivo, nell'ambito della qualifica di "quadro", "dirigente" e "giornalista", o per passaggio di qualifica;
 In questi due casi deve essere attribuita, con la stessa decorrenza della nuova qualifica o della variazione del trattamento economico individuale, la retribuzione convenzionale corrispondente al mutamento intervenuto.
- **Compensi variabili (ad es. straordinario, premi ecc.) nel corso del mese** - Poiché tali compensi non sono stati inclusi all'inizio dell'anno nel calcolo dell'importo della retribuzione globale annuale da prendere a base ai fini dell'individuazione della fascia di retribuzione applicabile (come avviene, invece, per gli emolumenti ultramensili), occorrerà provvedere a rideterminare l'importo della stessa comprensivo delle predette voci retributive e di ridividere il valore così ottenuto per dodici mensilità. Se per effetto di tale ricalcolo si 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 **2017** a euro **100.324,00** 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 CUAF
- 08 Malattia
- 09 Maternità

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

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

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

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

Obblighi fiscali

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

Tabella retribuzioni convenzionali 2017 - Operai e Impiegati

19-1-2017

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Serie generale - n. 15

ALLEGATO

TABELLA DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI 2017**OPERAI E IMPIEGATI**

SETTORE	QUALIFICHE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
			Da	Fino a	
Industria	Operai	I		1.957,17	1.957,17
		II	1.957,18	2.072,08	2.072,08
		III	2.072,09	2.186,99	2.186,99
		IV	2.187,00	in poi	2.301,87
	Impiegati	I		2.301,87	2.301,87
		II	2.301,88	2.735,55	2.735,55
		III	2.735,56	3.169,26	3.169,26
		IV	3.169,27	3.602,96	3.602,96
		V	3.602,97	in poi	4.036,62
Industria edile	Operai	Operai			1.957,19
		Operai specializzati			2.152,02
		Operai 4° livello			2.301,87
	Impiegati	Impiegati d'ordine			2.301,87
		Impiegati di concetto			2.650,09
		Impiegati direttivi di VI livello			3.279,75
		Impiegati direttivi di VII livello			3.768,69
Autotrasporto e spedizione merci	Operai	I		1.957,17	1.957,17
		II	1.957,18	2.072,08	2.072,08
		III	2.072,09	2.186,99	2.186,99
		IV	2.187,00	in poi	2.301,87
	Impiegati	I		2.301,87	2.301,87
		II	2.301,88	2.735,57	2.735,57
		III	2.735,58	3.169,26	3.169,26
		IV	3.169,27	3.602,96	3.602,96
		V	3.602,97	in poi	4.036,62

— 33 —



19-1-2017

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Serie generale - n. 15

Credito	Seconda area professionale				2.448,94
	Terza area professionale	I livello			2.539,61
		II livello			2.868,77
		III livello			3.197,94
		IV livello			3.461,88
Assicurazioni		Auxiliari			2.273,44
		Impiegati d'ordine			2.483,78
		Impiegati di concetto			2.705,52
		Vice capi ufficio			2.905,93
		Capi ufficio			3.194,46
Commercio		Impiegati con funzioni direttive (I livello)			2.495,88
		Impiegati di concetto (II livello)			2.343,09
		Impiegati di concetto (III livello)			2.158,56
		Personale d'ordine (IV livello)			2.082,25
		Altro personale (V livello)			2.011,19
		Altro personale (VI livello)			1.500,92
Trasporto aereo		Impiegati con funzioni importanti determinate aree aziendali			3.478,01
		Impiegati con mansioni specifico contenuto profess. con limitata discrezionalità (funz. III categoria)			3.178,81
		Impiegati di concetto e operatori aeronautici (III livello)			2.980,54
		Impiegati e operai (IV e V livello contrattuale)			2.483,08
		Impiegati e operai (VI, VII, VIII e IX livello contrattuale)			2.385,72
Agricoltura		Impiegati con autonomia di concezione e potere di iniziativa (I categoria)			1.702,04
		Impiegati con solo potere di iniziativa (II categoria)			1.567,74
		Impiegati con specifiche funzioni (III categoria)			1.451,20
		Impiegati con funzioni d'ordine (IV categoria)			1.382,25
		Operai specializzati super			1.577,67
		Operai specializzati			1.512,29
		Figure professionali di massimo livello (VII livello)			4.313,06



19-1-2017

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Serie generale - n. 15

Industria cinematografica	Figure professionali intermedie (VI livello A e B)		3.746,77
	Assistenti attività professionali e capi squadra (V livello)		3.241,37
	Maestranze qualificate (III e IV livello)		3.080,76
	Aiuti attività tecniche e professionali (II livello)		2.530,70
	Operai generici		2.331,70
	Generici cinematografici		2.220,86
Spettacolo	Impiegati direttivi		2.456,80
	Impiegati con funzioni direttive		2.206,64
	Impiegati di concetto		2.006,94
	Impiegati d'ordine		1.815,06
	Operai specializzati		1.956,47
	Operai		1.717,19
	Professori d'orchestra		2.331,70
	Artisti del coro		1.761,75
	Tersicorei		2.090,11
	Personale artistico e tecnico del teatro di posa, rivista e commedia musicale		1.738,30
Artigianato	Impiegati e operai specializzati		2.318,92
	Impiegati d'ordine e operai qualificati		1.985,62
	Operai		1.831,40

QUADRI

SETTORE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
		Da	Fino a	
Industria	I		4.036,62	4.036,62
	II	4.036,63	4.803,79	4.803,79
	III	4.803,80	5.570,96	5.570,96
	IV	5.570,97	6.338,12	6.338,12
	V	6.338,13	7.105,30	7.105,30
	VI	7.105,31	in poi	7.872,39
	I		4.036,62	4.036,62

— 35 —



19-1-2017

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Serie generale - n. 15

Industria edile	II	4.036,63	4.348,97	4.348,97
	III	4.348,98	4.661,33	4.661,33
	IV	4.661,34	4.973,68	4.973,68
	V	4.973,69	in poi	5.285,99
Autotrasporto e spedizione merci	I		4.036,62	4.036,62
	II	4.036,63	4.803,78	4.803,78
	III	4.803,79	5.570,93	5.570,93
	IV	5.570,94	6.338,09	6.338,09
	V	6.338,10	7.105,24	7.105,24
	VI	7.105,25	in poi	7.872,37
Credito	I livello			3.267,33
	II livello			3.474,50
	III livello			3.924,52
	IV livello			4.678,35
Agricoltura	Unica			2.923,08
Assicurazioni	I		3.343,72	3.343,72
	II	3.343,73	3.690,17	3.690,17
	III	3.690,18	in poi	4.036,61
Commercio	I		2.427,66	2.427,66
	II	2.427,67	3.055,19	3.055,19
	III	3.055,20	in poi	3.682,68
Trasporto aereo	I	Fino a	4.171,63	4.171,63
	II	4.171,64	4.817,29	4.817,29
	III	4.817,30	in poi	5.462,92

DIRIGENTI

SETTORE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
		Da	Fino a	
	I		6.002,32	6.002,32
	II	6.002,33	7.107,36	7.107,36
	III	7.107,37	8.212,49	8.212,49
	IV	8.212,50	9.317,62	9.317,62

— 36 —



19-1-2017

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Serie generale - n. 15

Industria	V	9.317,63	10.422,73	10.422,73
	VI	10.422,74	11.527,51	11.527,51
	VII	11.527,52	12.632,64	12.632,64
	VIII	12.632,65	13.737,77	13.737,77
	IX	13.737,78	14.843,24	14.843,24
	X	14.843,25	in poi	15.948,28
Industria edile	I		6.002,32	6.002,32
	II	6.002,33	7.107,45	7.107,45
	III	7.107,46	8.212,55	8.212,55
	IV	8.212,56	9.317,65	9.317,65
	V	9.317,66	10.422,79	10.422,79
	VI	10.422,80	11.527,89	11.527,89
	VII	11.527,90	12.633,01	12.633,01
	VIII	12.633,02	13.738,13	13.738,13
	IX	13.738,14	14.843,24	14.843,24
	X	14.843,25	in poi	15.948,28
Autotrasporto e spedizione merci	I		6.002,32	6.002,32
	II	6.002,33	7.107,45	7.107,45
	III	7.107,46	8.212,55	8.212,55
	IV	8.212,56	9.317,65	9.317,65
	V	9.317,66	10.422,79	10.422,79
	VI	10.422,80	11.527,89	11.527,89
	VII	11.527,90	12.633,01	12.633,01
	VIII	12.633,02	13.738,13	13.738,13
	IX	13.738,14	14.843,24	14.843,24
	X	14.843,25	in poi	15.948,28
Credito	I		6.002,32	6.002,32
	II	6.002,33	7.176,77	7.176,77
	III	7.176,78	8.351,23	8.351,23
	IV	8.351,24	9.525,68	9.525,68
	V	9.525,69	10.700,14	10.700,14
	VI	10.700,15	11.874,59	11.874,59
	VII	11.874,60	in poi	13.049,05

— 37 —



19-1-2017

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

Serie generale - n. 15

Agricoltura	Unica			3.927,17
Assicurazioni	I		5.904,25	5.904,25
	II	5.904,26	7.638,42	7.638,42
	III	7.638,43	9.350,24	9.350,24
	IV	9.350,25	11.050,89	11.050,89
	V	11.050,90	in poi	12.751,54
Commercio	I		5.612,18	5.612,18
	II	5.612,19	7.253,11	7.253,11
	III	7.253,12	8.865,63	8.865,63
	IV	8.865,64	in poi	10.478,15
Trasporto aereo	I		6.205,56	6.205,56
	II	6.205,57	8.651,78	8.651,78
	III	8.651,79	11.098,00	11.098,00
	IV	11.098,01	13.488,36	13.488,36
	V	13.488,37	in poi	15.766,96

GIORNALISTI

SETTORE	FASCIA	RETRIBUZIONE NAZIONALE		RETRIBUZIONE CONVENZIONALE
		Da	Fino a	
Giornalismo	I		3.802,12	3.802,12
	II	3.802,13	5.149,07	5.149,07
	III	5.149,08	6.496,02	6.496,02
	IV	6.496,03	7.842,98	7.842,98
	V	7.842,99	in poi	9.189,93

17A00292

— 38 —



Le tabelle delle aliquote contributive in vigore dal 1° gennaio 2017.

QUALIFICHE		TIPO DI ASSICURAZIONE												Contrib. totale	Di cui a carico dip.
		Fondo pensioni lavoratori dipendenti (1)		FPLD aggiunti-vo (art. 3 L. 297/82)	Aspi	Fondo garan-zi a (art. 2 L. 297/82)	CUAF	CIGO Opp. Fis	CIGS		Malattia	Maternità			
Industria in genere															
Operai	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70			2,22	0,46	39,87	9,19	
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70	0,90	0,30	2,22	0,46	40,77	9,49	
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,00	0,90	0,30	2,22	0,46	41,07	9,49	
Imp/quadri	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70				0,46	37,65	9,19	
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70	0,90	0,30		0,46	38,55	9,49	
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,00	0,90	0,30		0,46	38,85	9,49	
Viagg/piazz	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70				0,24	37,43	9,19	
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70	0,90	0,30		0,24	38,33	9,49	
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,00	0,90	0,30		0,24	38,63	9,49	
Industria edile															
Operai	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	4,70			2,22	0,46	42,87	9,19	
	oltre 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	4,70	0,90	0,30	2,22	0,46	43,77	9,49	
Imp/quadri	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70				0,46	37,65	9,19	
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70	0,90	0,30		0,46	38,55	9,49	
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,00	0,90	0,30		0,46	38,85	9,49	
Viagg/piazz	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70				0,24	37,43	9,19	
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70	0,90	0,30		0,24	38,33	9,49	
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,00	0,90	0,30		0,24	38,63	9,49	
Industria lapidei															
Operai	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	3,30			2,22	0,46	41,47	9,19	
	oltre 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	3,30	0,90	0,30	2,22	0,46	42,37	9,49	
Imp/quadri	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70				0,46	37,65	9,19	
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70	0,90	0,30		0,46	38,55	9,49	
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,00	0,90	0,30		0,46	38,85	9,49	
Viagg/piazz	fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70				0,24	37,43	9,19	
	da 16 a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	1,70	0,90	0,30		0,24	38,33	9,49	
	oltre 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	2,00	0,90	0,30		0,24	38,63	9,49	
Artigiani in genere															
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	2,22	0,00	37,02	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		0,00	34,80	9,49	
Artigiani edili															
Operai		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	4,70			2,22	0,00	40,82	9,19	
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	4,70	0,90	0,30	2,22	0,00	41,72	9,49	
Imp/quadri		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	1,70				0,00	35,60	9,19	
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	1,70	0,90	0,30		0,00	36,50	9,49	
Artigiani lapidei															
Operai		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	3,30			2,22	0,00	39,42	9,19	
	oltre 15 ind.	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	3,30	0,90	0,30	2,22	0,00	40,32	9,49	
Imp/quadri		32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	1,70				0,00	35,60	9,19	
	oltre 15 ind	32,50	9,19	0,50	0,70	0,20	0,00	1,70	0,90	0,30		0,00	36,50	9,49	

Professioni ed arti															
Operai, imp e quadri	Fino a 5	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68					2,44	0,24	38,17	9,19
Operai, imp e quadri	Da 6 e fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,45		0,15		2,44	0,24	38,62	9,34
Operai, imp e quadri	Oltre 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,65		0,217		2,44	0,24	38,82	9,407
Imprese commerciali (3)															
Operai, imp e quadri	fino a 5	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68					2,44	0,24	38,17	9,19
	oltre 5 e fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,45		0,15		2,44	0,24	38,62	9,34
	Oltre 15 e fino a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,65		0,217		2,44	0,24	38,82	9,407
	Oltre 50	32,5	9,19	0,5	1,61	0,2	0,68		0,90	0,30		2,44	0,24	39,07	9,49
Viagg/ piazz	fino a 5	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68						0,24	35,73	9,19
	oltre 5 e fino a 15	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,45					0,24	36,18	9,34
	oltre 15 fino a 50	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,65		0,217			0,24	36,38	9,407
	Oltre 50	32,50	9,19	0,5	1,61	0,20	0,68		0,90	0,30			0,24	36,63	9,49
Commercianti (4)															
Operai, imp e quadri	Fino a 5 dip.	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 5 dip.	32,50	9,19	0,50	0,48	0,20	0,00						0,00	33,68	9,19
Esercizi pubblici (4)															
Operai imp e quadri	Fino a 5 dip.	32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68					3,21	0,24	38,94	9,19
Proprietari fabbricati															
Operai	Fino a 5 dip.	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 e assicurazioni															
Salariati		32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,20		0,067		2,55	0,46	38,70	9,19
Operai imp e quadri		32,50	9,19	0,50	1,61	0,20	0,68	0,20		0,067			0,46	36,15	9,19
Note:															
(1) Sulle retribuzioni eccedenti euro 46.123,00 (euro 3.844,00 mensili) è dovuto il contributo FPLD aggiuntivo 1% a carico del dipendente.															
(2) La retribuzione minima giornaliera da assumere per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza è di 47,68 euro. La copertura pensionistica per l'intero anno richiede il versamento di contributi su una retribuzione minima settimanale di 200,75 euro (10.400,00 euro minimale annuo per 52 settimane) pari al 40% del trattamento minimo di pensione (euro 501,89). Al di sotto di questo importo viene accreditato un numero di settimane proporzionalmente ridotto. Per i dipendenti non aventi anzianità contributiva all'1.1.1996 e per quelli optanti per il sistema pensionistico contributivo, il contributo ivs è dovuto fino al massimale annuo pari a 100.324,00 .															
(3) Per i datori di lavoro non iscritti negli elenchi nominativi IVS il contributo CUAFF è elevato a 2,48% (-0,80 e - 1,00 = 0,68%).															
(4) Per i datori di lavoro iscritti negli elenchi nominativi IVS il contributo CUAFF è ridotto a 0,43% (-0,80 = 0,00%).															

Il contributo Addizionale ASpl

La Legge di Riforma del Mercato del Lavoro, Legge 28 giugno 2012 n. 92, all'articolo 2, comma 28, ha previsto, per i rapporti di lavoro subordinato non a tempo indeterminato, l'introduzione di un contributo addizionale, a carico del datore di lavoro, pari all'**1,40** per cento della retribuzione imponibile ai fini previdenziali. Le ragioni alla base della istituzione di tale contributo possono essere rinvenute nella volontà del legislatore di favorire l'instaurazione di rapporti di lavoro più stabili, come si evince dall'articolo 1 della L. n. 92/2012, con conseguente disincentivazione dell'utilizzo di quelle tipologie contrattuali che mal si conciliano con tale intento.

A differenza di altri istituti previsti dalla Legge di Riforma Fornero che hanno trovato immediata applicazione, il contributo addizionale Aspl, per espressa previsione legislativa, si applica sui periodi contributivi maturati a decorrere dal 1° gennaio 2013. Come precisato dall'Inps nella circolare n. 140 del 14 dicembre 2012, il contributo addizionale riguarda tutti i rapporti di lavoro non a tempo indeterminato in essere al 1° gennaio 2013 e non solamente quelli instaurati dalla medesima data.

Stante tale disciplina generale, il comma 29 dell'art 2 della L. n. 92/2012 prevede l'esclusione dell'obbligo di versare il contributo addizionale ASpl per alcune di categorie di lavoratori.

Si tratta dei:

- 1) lavoratori assunti con contratto a termine in sostituzione di lavoratori assenti;
- 2) lavoratori assunti a termine per lo svolgimento delle attività stagionali di cui al D.P.R. n. 1525/1963, nonché - per i periodi contributivi maturati dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2015 – per lo svolgimento delle attività stagionali definite tali dagli avvisi comuni e dai contratti collettivi nazionali stipulati entro il 31 dicembre 2011, dalle organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative;
- 3) lavoratori apprendisti;
- 4) lavoratori dipendenti delle pubbliche amministrazioni.

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

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

Elementi/eventi che possono determinare operazioni di conguaglio

Le operazioni di conguaglio contributivo possono riguardare:

- **Gli elementi variabili della retribuzione**, DM 7 ottobre 1993
- **Il massimale contributivo** ex art. 2, c. 18, L. 335/1995
- **Il contributo aggiuntivo IVS 1%**, ex art. 3 ter, L. 438/1992,
- **I contributi versati su FERIE non godute, a seguito di fruizione delle stesse**
- **I contributi versati su ROL ed Ex Festività non 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:

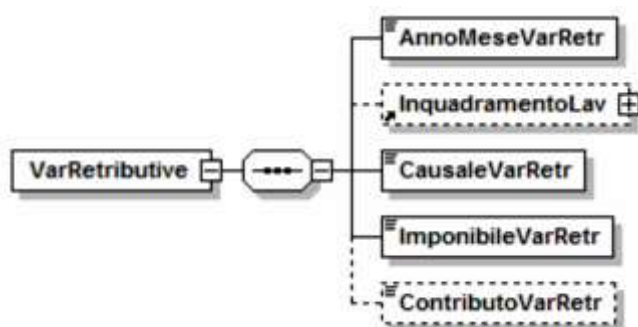
- l'indennità di cassa;
- i prestiti ai dipendenti
- i congedi parentali in genere.

- 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'UNIMENS mediante l'utilizzo dell'elemento <VarRetributive>.

DENUNCIA UNIMENS

Gli eventi o elementi che hanno determinato l'aumento o la diminuzione delle retribuzioni imponibili di competenza del **mese di dicembre 2017**, i cui adempimenti contributivi sono assolti **nel mese di gennaio 2017**, dovranno essere evidenziati nella denuncia retributiva e contributiva UNIMENS di detto mese di **GENNAIO** utilizzando l'elemento <VarRetributive> di <DatiRetributivi> di <DenunciaIndividuale>.



Pertanto, in caso di elementi retributivi variabili di competenza del mese di Dicembre che influiscono sull'imponibile del mese di Gennaio dell'anno successivo (ad esempio gli straordinari di Dicembre 2017 incrementano l'imponibile di gennaio 2018, l'indennità di malattia c/o INPS di Dicembre 2017 decrementa l'imponibile di gennaio 2018) i datori di lavoro devono segnalare tale situazione facendo ricorso all'elemento <VarRetributive> che dovrà essere compilato con le seguenti modalità:

- nel campo <AnnoMeseVarRetr>: **"201712"** 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 2017) e la corrispondente diminuzione dell'imponibile del mese corrente (gennaio 2018) oppure il codice **"DIMIMP"** (ex D000 e similari) per indicare la diminuzione dell'imponibile della denuncia originaria (dicembre 2017) e il corrispondente aumento dell'imponibile del mese corrente (gennaio 2018);
- nel campo <ImponibileVarRetr>, va indicata la quota di retribuzione che può comportare l'aumento o la diminuzione dell'imponibile del mese di dicembre 2017. 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 2018 dell'importo indicato e contestualmente di diminuire o incrementare quella del mese di Dicembre 2017.

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 2017 corrisposti nel mese di gennaio 2018.

- **rimangono acquisiti nel 2018 per quanto riguarda la relativa contribuzione e l'eventuale incidenza sui massimali, aliquote, agevolazioni ecc;**
- **sono da considerare di competenza del 2017, ai fini della contribuzione pensionabile**

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

- **nella CU 2018 e nella dichiarazione mod. 770/2018.**

Le aziende possono comunicare gli importi in questione con i codici sopraindicati anche con la denuncia del mese di Febbraio 2018.

ESEMPIO - Compenso per lavoro straordinario effettuato in dicembre 2017 pagato in gennaio 2018

Lavoratore con qualifica di impiegato industria a tempo pieno e indeterminato che nel mese di gennaio 2018 riceve la liquidazione di un compenso per lavoro straordinario effettuato nel precedente mese di dicembre 2017, pari ad **€ 180,00**. L'imponibile contributivo di gennaio, normalmente di € 1.000,00, diviene pari a € 1.180,00.

Nel flusso UNIMENS di gennaio 2018, dovrà essere indicato:

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

Nell'elemento <VarRetributive>:

- **<AnnoMeseVarRetr>: 2017-12**
- **<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 2018 in aumento alla retribuzione imponibile del mese precedente (Dicembre).

Compilazione Flusso UNIMENS - Mese di Gennaio 2018

```
<PosContributiva>
  Composizione = CP
  .....
<DenunciaIndividuale>
  .....
<Qualifica1> 2 </Qualifica1>      = Impiegato
<Qualifica2> F </Qualifica2>      = Tempo pieno
<Qualifica3> I </Qualifica3>      = Tempo indeterminato
  .....
<DatiRetributivi>
  .....
<Imponibile> 1180 </Imponibile>
<Contributo> 464,33 </Contributo>
  .....
<VarRetributive>
<AnnoMeseVar> 2017 12 </AnnoMeseVar>
<CausaleVarRetr> AUMIMP </CausaleVarRetr>
<ImponibileVarRetr> 180 </ImponibileVarRetr>
  </VarRetributive>
  .....
</DatiRetributivi>
</DenunciaIndividuale>
  .....
</DenunciaAziendale>
</PosContributiva>
```

ESEMPIO – Pagamento in gennaio 2018 dei ratei di dicembre 2017 per assunzione dopo l'elaborazione delle paghe

Riflessi UNIEMENS riguardo al Pagamento dei Ratei di retribuzione del mese di Dicembre 2017 nel successivo mese di gennaio 2018 (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 2018, occorrerà utilizzare l'elemento "Variabili retributive" per l'attribuzione all'anno 2017.

Data assunzione lavoratore: 29/12/2017.

Rateo di retribuzione mese di dicembre 2017: euro 150

Retribuzione imponibile mese di gennaio 2018: 1450 euro (1.300 + 150 rateo mese di dicembre).

DENUNCIA UNIEMENS MESE DI GENNAIO 2018

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

L'elemento <VarRetributive> va così compilato:

- nel campo <AnnoMeseVarRetr> **2017 12**;
- nel campo <CausaleVarRetr> il codice **AUMIMP** per indicare l'aumento della retribuzione imponibile di dicembre 2017;
- nel campo <ImponibileVarRetr>, il valore di euro **150**. L'informazione comporta l'incremento della retribuzione imponibile della denuncia di dicembre 2017 e il decremento dell'imponibile di gennaio 2018.

Il massimale contributivo annuo

Perché il conguaglio

Occorre verificare se i contributi IVS sono stati versati, nell'anno **2017**, su quote di retribuzione eccedenti il massimale annuo di **€ 100.324,00**

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.

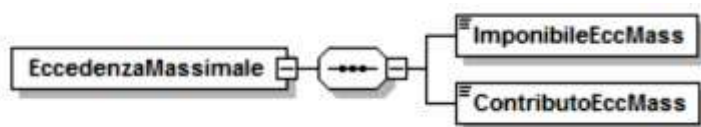
Il massimale in esame viene rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'Istat.

Per l'anno **2017** il massimale annuo della base contributiva è pari a euro **100.324,00** (*circolare INPS n. 19 gennaio 2017*).

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 Naspi, FGTfr, Cuaf, Cig, Cigs, Mobilità, Mal, Mat). Il valore rappresenta un'informazione aggiuntiva e quindi non è un "di cui" di quanto indicato nel campo <Imponibile> di <DatiRetributivi>
- **<ContributoEccMass>** la quota dei contributi minori calcolata sull'imponibile di cui sopra. Trattasi di una informazione aggiuntiva rispetto a quanto indicato nel campo <Contributo> di <DatiRetributivi>.

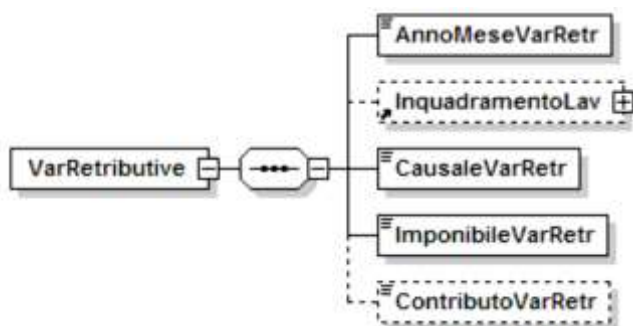
Le regole per il massimale contributivo

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

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 2017 assolti sulla denuncia del mese di gennaio 2018

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 2017** 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 2018 con incidenza sul nuovo massimale annuo. Qualora, invece, **non sia stato superato il tetto** relativo all'anno precedente (2017), i suddetti elementi variabili del mese di dicembre, considerati nel mese di gennaio concorrono alla determinazione del tetto 2017 fino al limite previsto.

I datori di lavoro certificheranno **l'imponibile 2017** tenendo conto della correzione operata, anche sulla nuova CU 2018 e sulla dichiarazione mod. 770/2018.

Al contrario, in caso di superamento del massimale relativo all'anno 2017, la prestazione di lavoro straordinario effettuata nel mese di dicembre e corrisposta nel successivo mese di gennaio, sarà considerata di competenza dell'anno 2018.

Lavoratori iscritti successivamente al 31/12/1995 che "riscattano" periodi contributivi antecedenti al 1°/1/1996.

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

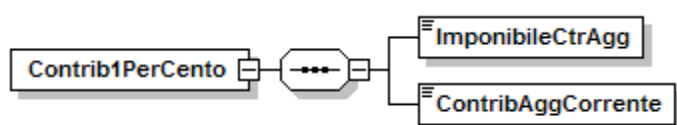
Il contributo aggiuntivo IVS 1%

Perché il conguaglio

Occorre verificare se il contributo IVS 1% aggiuntivo è stato correttamente applicato sulle quote di retribuzione eccedenti la prima fascia di retribuzione pensionabile pari, per l'anno **2017** a **€ 46.123,00**

L'articolo 3-ter della Legge n. 438/1992, come già evidenziato nei punti precedenti, ha istituito, in favore dei regimi che prevedano aliquote contributive a carico dei lavoratori inferiori al 10 per cento, un contributo nella misura dell'1 per cento (**a carico del lavoratore**) eccedente il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile determinata ai fini dell'applicazione dell'articolo 21, comma 6 della Legge 11 marzo 1988, n. 67. Per l'anno **2017**, il limite prima fascia di retribuzione pensionabile annua è pari ad **euro 46.123,00** che rapportato a 12 mesi è pari ad euro mensili **3.844,00** (*circolare INPS n. 19/2018*). Si precisa che ai fini del versamento del contributo aggiuntivo in trattazione deve essere osservato il **criterio della mensilizzazione**.

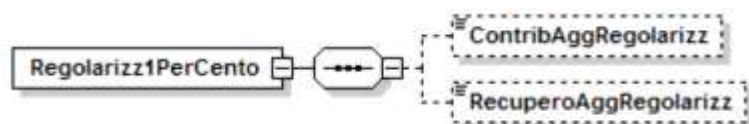
Di conseguenza, le aziende che hanno alle proprie dipendenze lavoratori per i quali, nel mese in cui si riferisce la denuncia superano la retribuzione imponibile di euro **3.844,00** versano sulla parte eccedente l'importo il contributo dell' 1% indicando a livello individuale nell'UNIEMENS, nell'elemento **<Contrib1PerCento>** di **<ContribuzioneAggiuntiva>** di **<DatiRetributivi>** di **<DenuncialIndividuale>**, la quota di retribuzione eccedente la prima fascia e la relativa contribuzione aggiuntiva.



Il lavoratore che **viene assunto durante l'anno** è tenuto ad esibire l'apposita dichiarazione oppure il mod. CU rilasciato dal precedente datore di lavoro. Il sistema della mensilizzazione del limite della retribuzione può rendere necessario procedere ad operazioni di conguaglio, a credito o a debito del lavoratore, degli importi dovuti a titolo di contributo aggiuntivo. Le operazioni possono essere effettuate, oltre che con la denuncia relativa al mese di dicembre 2017, anche con quella relativa al mese di gennaio o di febbraio 2018.

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 **<DenuncialIndividuale>**.



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 2018, non incidono sulla determinazione del massimale 2017 di prima fascia di retribuzione annua pensionabile, pari a €. **46.123,00**. 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 2018. Si ricorda che i suddetti elementi variabili della retribuzione si considerano secondo il principio della competenza solo ai fini della loro imputazione nella posizione assicurativa del lavoratore.

Diversi rapporti di lavoro che si succedono nell'anno

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

Rapporti di lavoro simultanei

Nel caso di rapporti di lavoro simultanei, il datore di lavoro che corrisponde la retribuzione più elevata, in base alla dichiarazione esibita dal lavoratore, è tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio a credito ovvero a debito del lavoratore stesso. Nel caso che nel mese di dicembre 2017 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 precisazione fornita dell'Agenzia delle Entrate con circolare n. 59/E del 22/10/2008. L'agenzia ha chiarito che le predette erogazioni in natura (ad esempio, il pacco dono natalizio ai dipendenti) possono rientrare nell'ipotesi di esclusione prevista per i **benefit** dall'art. 51 c. 3 del TUIR se di importo non superiore nel periodo d'imposta a **€ 258,23** e che tale esclusione opera anche se l'erogazione non sia stata concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o categorie di dipendenti.

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 31.12.2017 se diverso da quello al 31.12.2016 applicato nei vari periodi dai paga.

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

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

Il TUR è fissato attualmente con Provvedimento della Banca Centrale Europea.
La BCE, con decisione del 10 marzo 2016 ha confermato il TUR nella misura dello 0,000%.

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, infine, la seguente lettera: «g-bis) i redditi da lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di piani di stock option»".

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

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

Le operazioni societarie straordinarie

Perché il conguaglio

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

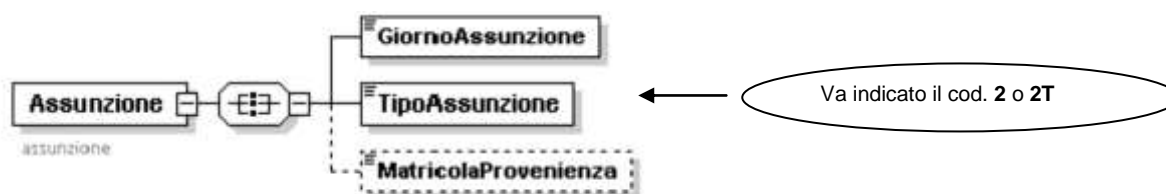
Nelle ipotesi di operazioni societarie comportanti il passaggio di lavoratori ai sensi dell'articolo 2112 cod. civ. e, quindi, senza soluzione di continuità e nei casi di cessione del rapporto di lavoro, **il datore di lavoro subentrante, tenuto al rilascio del mod. CU deve effettuare le operazioni di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

Riflessi UNIEMENS – Passaggio lavoratori da una matricola all'altra

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

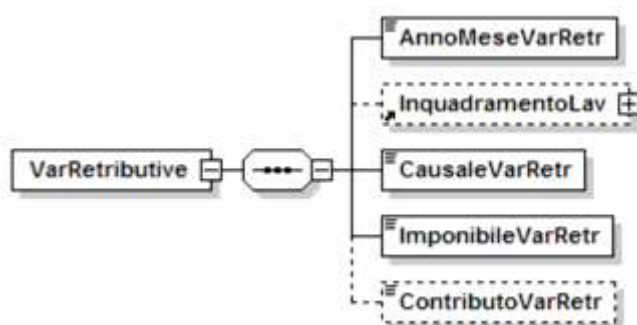
cod. 2 Variazioni aziendali che comportano la presa in carico del lavoratore su una diversa matricola, nell'ambito dello stesso soggetto giuridico:

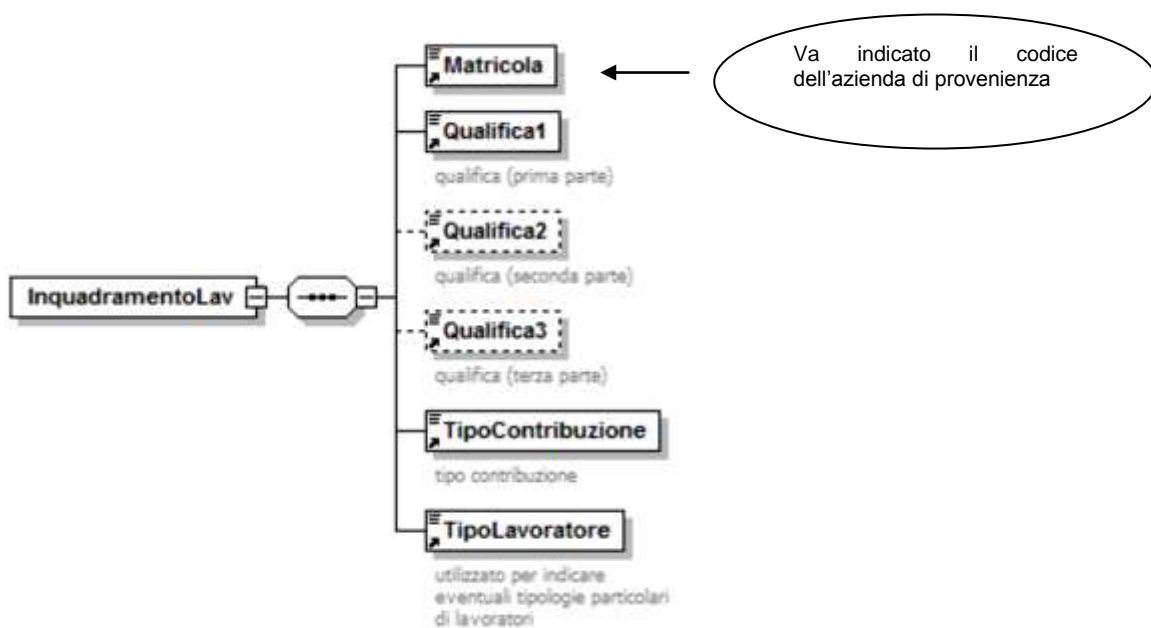
cod. 2T Assunzione in carico di lavoratori a seguito di trasferimento d'azienda o di ramo di essa, a seguito di cessione individuale di contratto da parte di un'altra azienda ovvero di passaggio diretto nell'ambito di gruppo d'impresa che comportano, comunque, il cambio di soggetto giuridico.



Le variabili retributive

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





Le quote TFR versate al Fondo di Tesoreria

Perché il conguaglio

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

PREMESSA

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

Lavoratori assunti al 31.12. 2006

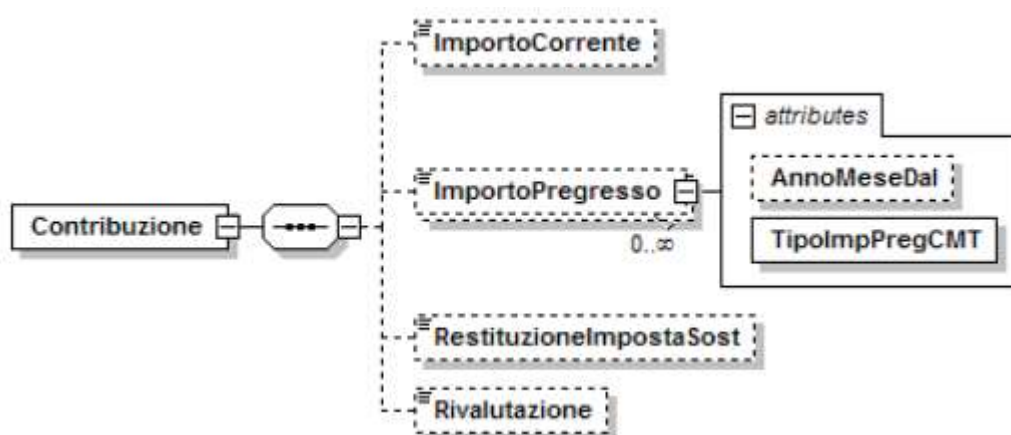
- che hanno manifestato esplicitamente la propria volontà di mantenere il TFR secondo le regole dell'art. 2120 codice civile. L'importo dovuto riguarda:
 - le quote maturate nell'anno (da gennaio a dicembre);
 - la rivalutazione delle quote TFR riferite ai mesi da gennaio 2007 fino al mese antecedente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

Lavoratori assunti dall'1.1.2007

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

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

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 "TipoImpPregCMT" 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.

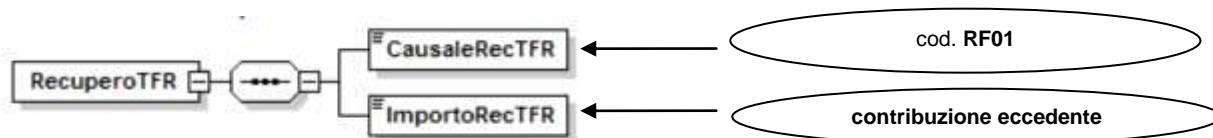
Operazioni di conguaglio contributivo delle Quote TFR

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>**.

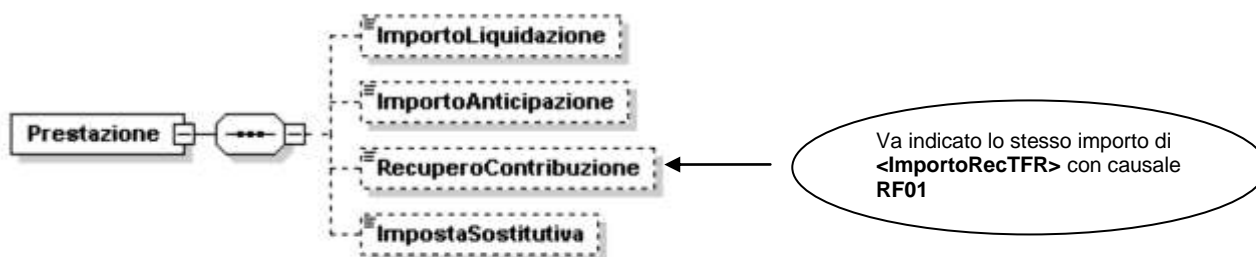
Regolarizzazione delle somme versate in eccedenza al Fondo di Tesoreria

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.

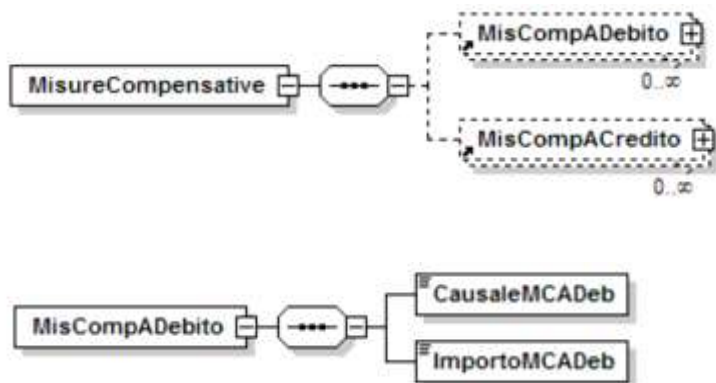
Per il recupero di tali somme i datori di lavoro dovranno utilizzare la denuncia UNIEMENS attenendosi alle seguenti modalità



- 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.

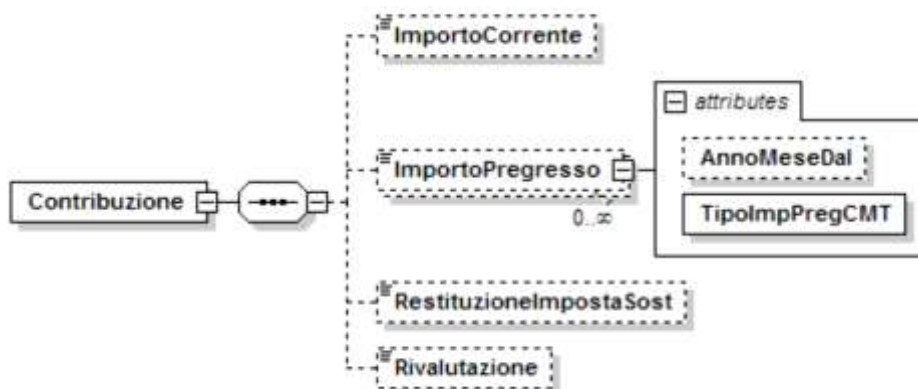
Regolarizzazione delle somme versate in misura inferiore al Fondo di Tesoreria

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.

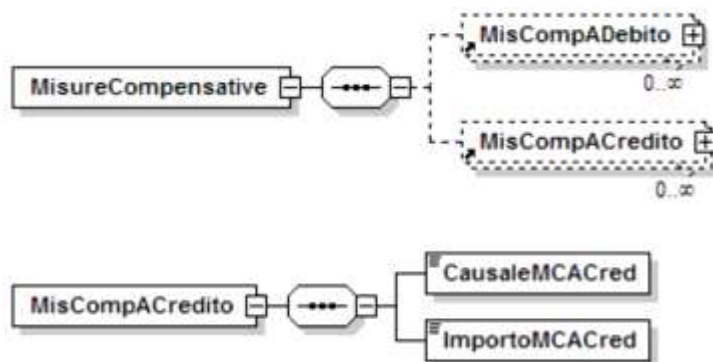
Tale regolarizzazione avviene nell'ambito della sezione dell'UNIEMENS <DenunciaIndividuale> e specificatamente nell'elemento <Contribuzione> di <MeseTesoreria> di <MeseTFR> di <GestioneTFR>

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 2017 0,28%) – conferimenti a Fondo tesoreria |

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

Aziende costitutesi nel 2017

Per le aziende che iniziano l'attività dopo il 31 dicembre **2016**, 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)

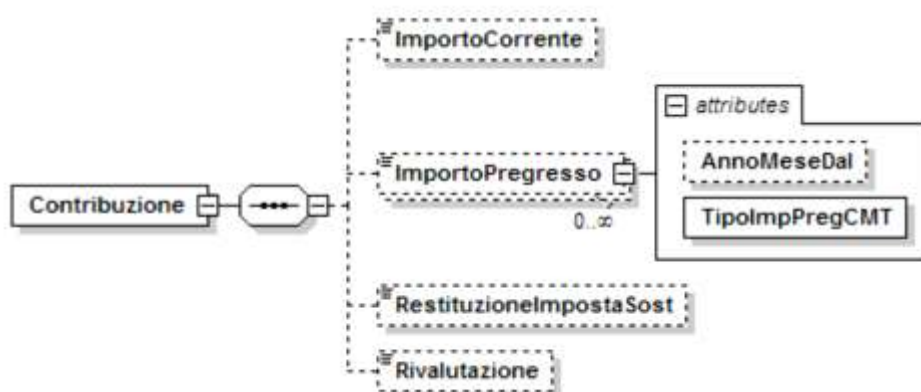
I datori di lavoro sono tenuti al versamento delle quote dovute anche per i mesi pregressi, a partire da quello di inizio attività. A tale proposito le aziende interessate devono effettuare il versamento di quanto dovuto in sede di conguaglio di fine anno, maggiorando l'importo da versare del tasso di rivalutazione (1,79530374%) calcolato fino alla data di effettivo versamento.

Le aziende che al 31.12.**2017** hanno raggiunto il limite dei 50 addetti, devono trasmettere l'apposita dichiarazione entro il termine del 1° aprile **2018**.

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 **"TipoImpPregCMT"** il codice **CF02** – Versamento arretrati quote TFR L. 296/2006



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

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

I datori di lavoro potranno altresì recuperare le misure compensative connesse alle quote versate al Fondo di Tesoreria. A tal fine gli stessi, dopo averne determinato l'importo, provvederanno a indicare nellelemento **<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.⁴

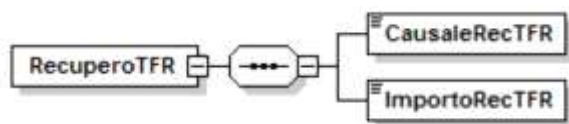
Si rammenta che:

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

RECUPERO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA VERSATA ALL'ERARIO

Il datore di lavoro conguaglia l'imposta sostitutiva versata in acconto sulla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria sulla denuncia contributiva e retributiva UNIEMENS riferita al mese di "dicembre 2017" (*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 2017", 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** (16/12/2017) va riportato nell'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**



Indicando in:

- **<CausaleRecTFR>** il codice **PF30** con il significato di "importo imposta sostitutiva TFR Fondo di Tesoreria".
- **<ImportoRecTFR>**, l'importo relativo al recupero dell'imposta sostitutiva.

- **Il datore di lavoro conguaglia l'imposta sostitutiva versata a saldo** (16/02/2018) sulla denuncia UNIEMENS riferita al mese di "Febbraio 2018", 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 2017 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/ImportoPregresso/TipoImpPregCMT (causale CF02)
 - DenunciaAziendale/AziendaTFR/VersTFR/ImportoVersTFR (causale CF11)
- Il codice **PF30** Recupero dell'imposta sostitutiva dell'17% sul TFR al Fondo tesoreria

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

ESPOSIZIONE RIVALUTAZIONE E IMPOSTA SOSTITUTIVA NEL FLUSSO UNIEMENS

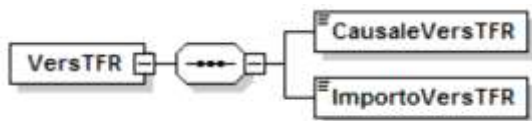
- l'importo della **rivalutazione** ex art. 2120 c.c. delle quote TFR versate al Fondo di Tesoreria, rilevata alla fine di ciascun anno va indicato nella denuncia UniEmens relativa al mese di febbraio al lordo dell'imposta sostitutiva. .
- **l'importo della rivalutazione** delle quote TFR versate al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

⁴Con 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

rapporto di lavoro o alla determinazione dell'effettivo importo all'atto del saldo, oppure contestualmente ai versamenti effettuati in acconto e a saldo.

RESTITUZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA CONGUAGLIATA IN ECCEDEXZA

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



A tale fine occorrerà indicare:

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

I contributi 2017 per i lavoratori parasubordinati

Le aliquote contributive dovute alla gestione separata INPS, a partire dall'1/1/2017 per i lavoratori parasubordinati iscritti alla suddetta gestione separata risultano pari a:

- **32,72%** (32,00% 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;
- **24,00%**, per i soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria.

Tali aliquote sono applicabili con riferimento ai redditi conseguiti dagli iscritti alla Gestione separata entro il limite del massimale di reddito previsto dall'art. 2, c. 18, L. 335/95, pari, per l'anno **2017** ad **€ 100.324,00**.

SOGGETTO	Aliquota contributiva INPS		
	A carico committente	A carico collaboratore	Totale
Pensionati o Iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria	16,00	8,00	24,00
Iscritti che non risultano assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	21,81	10,91	32,72 (32,00 IVS + 0,72 aggiuntiva)

Le predette aliquote del **32,72%** e del **24,00%** sono applicabili fino al raggiungimento del massimale di reddito previsto dall'art. 2 c. 18 L. 335/95 pari per l'anno **2017** a euro **100.324,00**. La ripartizione tra collaboratore e committente è stabilita in misura convenzionale rispettivamente in un terzo e due terzi.

Si ritiene utile rammentare che con circolare n. 88/2008 l'Inps ha fornito precisazioni circa **l'aliquota contributiva alla gestione separata INPS da applicare ai collaboratori non residenti in Italia soggetti ad una forma di previdenza obbligatoria in un Paese straniero**. In tale fattispecie, l'aliquota da utilizzare è quella intera (32,72%) se non esistono convenzioni di diritto internazionale con il Paese straniero; è quella in misura ridotta (24,00%) nel caso di Paesi membri dell'Unione Europea e di Paesi legati all'Italia da convenzioni internazionali di sicurezza sociale.

A partire da luglio 2017, essendo stata resa la Dis-Coll, strutturale per i collaboratori coordinati e continuativi, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio, in relazione agli eventi di disoccupazione decorrenti dal 1° luglio 2017, è stata aumentata l'aliquota contributiva in misura pari allo 0,51% per cento. Pertanto a partire dal 1° luglio 2017 le aliquote vigenti sono le seguenti:

- 32,72%, cui deve aggiungersi l'aliquota aggiuntiva dello 0,51% per i soggetti iscritti in via esclusiva alla Gestione separata;
- 24% per i soggetti iscritti alla Gestione separata e titolari di pensione o assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie.

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 **2017**, il limite di prima fascia di retribuzione pensionabile annua oltre il quale è dovuto il contributo IVS aggiuntivo è pari a euro **46.123,00** (che rapportato a mese è pari a euro **3.844,00**). L'aliquota contributiva a carico dipendente da applicare sulla retribuzione imponibile è pari a 9,19% + 1% IVS sulla quota mensile eccedente euro **3.844,00**.

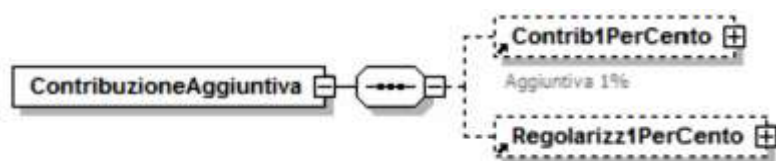
	Retribuzione mensile	Retribuzione imponibile assoggettata al 9,19%	Contributi 9,19%	Retribuzione Assoggettata a IVS 1%	Contributi 1% IVS oltre 3844,00
Gennaio	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
Febbraio	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
Marzo	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
Aprile	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
Maggio	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
14a	3.400,00	3.400,00	312,46		
Giugno	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	3.056,00 (6.900,00-3844,00)	30,56
Luglio	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65		
Agosto	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
Settembre	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
Ottobre	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
Novembre	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	-	-
13a	3.400,00	3.400,00	312,46		
Dicembre	3.500,00 (di cui 100 come premio di produttività)	3.500,00	321,65	3.056,00 (6.900,00-3844,00)	30,56
TOTALI	48.800,00	48.800,00	4.484,72	6.112	61,12

CONGUAGLIO CONTRIBUTIVO IN BUSTA PAGA

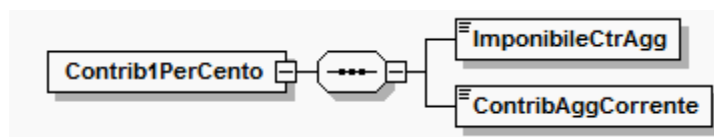
Retribuzione annua imponibile soggetta a contributi (9,19% a carico lav.):	
– 47.600,00 (3.400 x 14 mensilità) +	48.800
– 1.200,00 (Premio di produttività)	
Contributo IVS 1% aggiuntivo dovuto su 2677 (48.800,00– 46.123,00)	26,77
Conguaglio contributo IVS 1% aggiuntivo (61,12 – 26,77)	34,35 da rimborsare

CONGUAGLIO CONTRIBUTIVO SULL' UNIEMENS (Mese di Dicembre 2017)

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



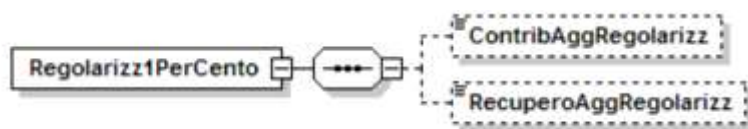
Indicando le informazioni relative alla contribuzione aggiuntiva IVS 1% sulla retribuzione eccedente il limite mensile di € 3.844,00 (prima fascia di retribuzione annua pensionabile, **per il 2017 pari a euro 46.123,00** rapportata in dodicesimi). Tale elemento si scompone in **<ImponibileCtrAgg>** e **<ContribAggCorrente>**.



Nel campo **<ImponibileCtrAgg>** va indicata la retribuzione imponibile eccedente il limite mensile di **3.844,00** soggetta al contributo IVS aggiuntivo dell'1%, valore che è pari a euro **3.056,00** (espresso in unità di euro senza punti di separazione delle migliaia. Tale importo costituisce un "di cui" del valore indicato nell'elemento **<Imponibile>** di **<Dati retributivi>**, pari a euro **6.900,00**.

Nel campo **<ContribAggCorrente>** va indicato il valore di euro **30,56** ossia l'importo della contribuzione IVS 1% aggiuntivo calcolato sull'imponibile di cui al campo precedente.

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



Nel caso in esame di conguaglio a credito è necessario indicare nel campo **<RecuperoAggRegolarizz>** l'importo relativo al recupero del contributo IVS aggiuntivo 1% restituito al dipendente: **34,35**.

IL CONGUAGLIO FISCALE

Le principali novità fiscali del 2017

La Legge numero 232 dell'11 dicembre 2016 ha introdotto diverse novità fiscali, con importanti riflessi in ambito lavoristico, come quelle riguardanti la detassazione dei premi di risultato ed il welfare aziendale.

Le modifiche ai premi di risultato⁵

1) Come noto, infatti, la Legge di Stabilità 2016 ha reso strutturale la normativa sulla detassazione dei premi di risultato, prevedendo l'assoggettamento delle somme premiali ad una imposta, sostitutiva di Irpef e addizionali, pari al 10 per cento, entro il limite di importo complessivo di 2.000 euro lordi, ovvero 2.500 euro nel caso di coinvolgimento paritetico dei lavoratori.

La Legge di Bilancio 2017 ha elevato i suddetti limiti economici portandoli rispettivamente da 2.000 a **3.000** euro e da 2.500 a **4.000** euro.

LIMITE ECONOMICO PER L'IMPOSTA SOSTITUTIVA  **3000** euro
4000 euro in caso di coinvolgimento paritetico dei lavoratori

2) La Legge numero 208 del 2015 aveva, inoltre, inserito anche un limite di natura retributiva, in quanto l'applicazione del regime di favore era destinato ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme premiali, a 50.000 euro.

Per estendere la platea dei beneficiari, il Legislatore ha elevato il suddetto limite, portandolo da 50.000 a **80.000** euro.

LIMITE REDDITUALE PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME AGEVOLATO  **80.000** euro

Le novità in tema di Welfare aziendale

Con riferimento alle novità in tema di welfare aziendale, la Legge di Bilancio 2017 ha previsto la non imponibilità dei:

- contributi alle forme pensionistiche complementari versati per scelta del lavoratore, in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedenti i limiti disposti dal decreto legislativo n. 252 del 2005 (5.165,57 euro).
- contributi riguardanti l'assistenza sanitaria versati per scelta del lavoratore in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedenti il limite di 3.615,20 euro.
- il valore delle azioni ricevute, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedente il limite pari a 2065,83 euro.

Autoveicoli ad uso promiscuo, prestiti e fabbricati dati in locazione in sostituzione dei premi

Il Legislatore ha, inoltre, sentito il bisogno di specificare che gli autoveicoli concessi in uso promiscuo, i prestiti ed i fabbricati dati in locazione concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le specifiche regole previste dal Tuir, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle retribuzioni premiali.

Assicurazioni per rischio di non autosufficienza

E' poi da segnalare, l'esclusione dalla base imponibile dei contributi e dei premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana.

No tax area pensionati

Anche i pensionati sono stati oggetto di alcune novità fiscali, come l'aumento delle detrazioni per i percettori di pensione di età inferiore ai 75 anni, con conseguente elevazione della "no tax area" a **8.000** euro.

⁵ Si rinvia al capitolo successivo per le novità introdotte dal decreto correttivo fiscale (50/2017)

Modifiche al Welfare

Interpretazione autentica

Il Legislatore ha, inoltre, fornito una interpretazione autentica dell'articolo 51 comma 2, lettera f) del TUIR il quale riconosce la non imponibilità dell'utilizzazione delle opere e dei servizi, caratterizzati dall'utilità sociale, riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità o a categorie di dipendenti e ai familiari degli stessi.

La suddetta disposizione, come chiarito dal Legislatore, è riferita anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale e non solo, quindi, a previsioni derivanti da contratto collettivo aziendale.

Rientro dei ricercatori e docenti

Il legislatore è intervenuto anche sulle norme che agevolano il rimpatrio di cittadini italiani residenti all'estero rendendo permanente l'agevolazione fiscale per i ricercatori e i docenti che rientrano in Italia. Si ricorda, infatti, che il beneficio poteva essere fruito soltanto dai soggetti rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2017 (cfr. L. n. 190/2014).

Agevolazione per rimpatriati (articolo 16 D.Lgs. 147/2015)

La Legge di Bilancio 2017 ha potenziato le norme a favore dei lavoratori rimpatriati di cui all'articolo 16 del Decreto Legislativo 147 del 2015.

Nello specifico, la suddetta norma ha esteso l'ambito di applicazione dell'agevolazione ai lavoratori autonomi ed ha aumentato la percentuale di esenzione dall'Irpef. Il reddito imponibile, passa infatti dal 30 al 50 per cento, ma con decorrenza dal periodo di imposta in corso al primo gennaio 2017.

LE NOVITA' INTRODOTTE DAL DECRETO CORRETTIVO FISCALE (D.L. 50/2017)

Le modifiche al visto di conformità

La prima delle novità introdotte dal Decreto correttivo fiscale riguarda il limite economico oltre il quale risulta necessaria l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione da cui emerge il credito da utilizzare in compensazione.

Il visto dovrà essere apposto, alla dichiarazione da cui emerge il credito, ogni qualvolta si intenda utilizzare in compensazione crediti relativi ad Iva, Irap, imposte dirette e ritenute alla fonte di misura superiore a 5.000 euro. Prima della modifica in commento, il suddetto limite era pari a 15.000 euro (art. 3 comma 1, Lettera a).

Si coglie l'occasione per ricordare che, in alternativa all'apposizione del visto di conformità, la dichiarazione dalla quale emerge il credito da utilizzare in compensazione, può essere sottoscritta dai soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile.

Il Decreto correttivo ha, inoltre, previsto che l'utilizzo in compensazione dei suddetti crediti, esercitato in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità, o della sottoscrizione, sulle dichiarazioni da cui emergono, comporta il recupero degli stessi tramite atto di contestazione (ex articolo 1, comma 421, della L. n. 311 del 2004) con conseguente applicazione di sanzioni ed interessi legali (cfr. articolo 3, comma 1, lettera b, D.L. n. 50/2017). E' stato previsto lo stesso trattamento nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti derivanti da dichiarazioni i cui visti, o sottoscrizioni, siano stati apposti da soggetti diversi da quelli abilitati dalla Legge.

Con riferimento all'efficacia temporale delle norme in commento, siccome il Decreto Legge n. 50 del 2017 non prevede un termine preciso, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate la quale, nella risoluzione n. 57/E del 2017, ha affermato che le nuove norme sono da applicare a tutte le dichiarazioni presentate a decorrere dal 24 aprile 2017, giorno di entrata in vigore del decreto.

Pertanto, per le dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile scorso, e prive del visto di conformità, restano applicabili i precedenti limiti economici.

Praticamente, l'Agenzia delle Entrate non scarnerà le deleghe di pagamento che, pur presentate successivamente al 24 aprile, utilizzano in compensazione crediti derivanti da dichiarazioni già trasmesse per importi inferiori a euro 15.000.

Ovviamente, sarà necessario apporre il visto di conformità, o la specifica sottoscrizione, alle dichiarazioni non ancora presentate alla data del 24 aprile 2017, nel caso in cui si intenda utilizzare in compensazione crediti superiori ad euro 5.000.

La compensazione dei crediti fiscali in F24

In parte connesso all'argomento trattato in precedenza, è l'utilizzo in compensazione di crediti aventi natura fiscale tramite il modello F24.

L'articolo 3, comma 2 del Decreto Legge n. 50/2017 ha previsto, infatti, che tutti i soggetti titolari di Partita Iva, i quali intendano compensare in F24 crediti di natura fiscale, debbano utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Le tipologie di credito prese in considerazione dalla norma ai fini dell'obbligo di presentazione telematica del modello F24 sono:

- crediti Iva;
- crediti derivanti da Irpef e dalle relative addizionali;
- crediti scaturenti da ritenute alla fonte;
- crediti da imposte sostitutive di quelle sul reddito;
- crediti Irap;
- crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Proprio con riferimento alla modalità telematica di trasmissione, si ricorda che quest'ultima può avvenire tramite Fisconline o Entratel.

Il primo è dedicato a tutti coloro che non debbano presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta per più di 20 soggetti e che non siano già abilitati ad Entratel. Quest'ultimo, invece, è riservato a:

- soggetti che devono presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per più di 20 sostituiti;
- intermediari (professionisti, Caf e associazioni di categoria) che presentano in via telematica le dichiarazioni e/o registrano contratti di locazione;
- società che trasmettono per conto delle società del gruppo di cui fanno parte;
- Poste Italiane spa;
- Amministrazioni dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 68/E del 2017 ha precisato che tra i codici indicati non sono ricompresi (in quanto esclusi dai nuovi obblighi) i crediti rimborsati dai sostituti a seguito di liquidazione del modello 730 e le somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del D.L. n. 66 del 2014 e dell'articolo 1, commi 12 e ss., della L. n. 190 del 2014 (c.d. "bonus Renzi").

Nell'**Allegato 1** della medesima risoluzione sono contenuti i codici che danno luogo all'utilizzo obbligatorio delle procedure telematiche dell'agenzia delle entrate.

ALLEGATO 1

CLASSIFICAZIONE	CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	3884	Contributi di cui alla legge della provincia autonoma di Trento n. 6/1999 - art. 17 della l.p. 30 Dicembre 2014, n. 14
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6836	Credito per il pagamento di imposte mediante cessione di beni culturali e opere - art. 28 bis d.p.r. n. 602/73 e art. 39 d.lgs. n. 346/1990
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6843	Credito d'imposta a favore dei soggetti danneggiati dal sisma del 20 e 29 Maggio 2012 - art. 67-octies del d.l. 22 Giugno 2012, n. 83 - istanze presentate nel 2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6844	Credito d'imposta a favore dei soggetti danneggiati dal sisma del 20 e 29 Maggio 2012 - art. 67-octies del d.l. 22 Giugno 2012, n. 83 - istanze presentate nel 2015
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6845	Agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle piccole e micro imprese della ZFU di L'Aquila - art. 10, c. 1-bis, del d.l. n. 39/2009
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6847	Credito d'imposta a favore delle imprese per le assunzioni a tempo indeterminato di personale altamente qualificato - art. 24, d.l. n. 83/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6848	Credito d'imposta a favore delle imprese di autotrasporto per l'acquisizione di beni capitali - art. 32-bis, c. 2, dl n. 133/2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6849	Tax credit musica - art. 7, dl n. 91/2013
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6850	Credito d'imposta per la riqualificazione delle imprese alberghiere - d.m. 7 Maggio 2015
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6851	Tax credit produzione opere televisive nazionali - dm 5 Febbraio 2015
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6852	Tax credit produzione esecutiva opere televisive estere - dm 5 Febbraio 2015
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6853	Tax credit produzione opere web nazionali - dm 5 Febbraio 2015
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6854	Tax credit produzione esecutiva opere web estere - dm 5 Febbraio 2015
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6855	Tax credit digitalizzazione esercizi ricettivi, delle agenzie di viaggi e dei tour operator - art. 9 del d.l. n. 83/2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6857	Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - art. 3, d.l. 23 Dicembre 2013, n. 145

CLASSIFICAZIONE	CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6858	Credito d'imposta agevolazione concessa alle imprese che assumono detenuti o svolgono attività formative nei confronti dei detenuti - decreto interministeriale 24 Luglio 2014, n. 148
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6862	Credito d'imposta a favore delle imprese di autotrasporto per la formazione professionale art. 32-bis, comma 2, del d.l. n. 133/2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6863	Credito d'imposta a favore del settore agricolo della pesca e dell'acquacoltura - commercio elettronico - articolo 3, comma 1 - dl 91/2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6864	Credito d'imposta a favore del settore agricolo della pesca e dell'acquacoltura- reti di imprese - articolo 3, comma 3 - dl 91/2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6865	Credito d'imposta relativo al contributo per l'acquisto di strumenti musicali nuovi - articolo 1, comma 984-legge 28 Dicembre 2015, n.208
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6866	Credito d'imposta - incentivi fiscali alla degiurisdizionalizzazione - articolo 21-bis del decreto-legge 27 Giugno 2015, n. 83
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6867	Credito d'imposta per gli enti di previdenza obbligatoria e le forme di previdenza complementare - articolo 1, commi 91 e 92, legge 23 Dicembre 2014, n.190
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6868	Compensazione spese, diritti e onorari di avvocato per gratuito patrocinio - articolo 1 commi da 778 a 780 - legge 28 Dicembre 2015, n. 208
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6869	Credito d'imposta per gli investimenti nel mezzogiorno articolo 1, commi 98-108 - legge 28 Dicembre 2015 - n. 208
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6870	Credito d'imposta derivante dall'abolizione dell'imposta di fabbricazione sui fiammiferi ai sensi dell'articolo 1, comma 1-lett.g) del d.lgs. n. 188/2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6871	Tax credit sale cinematografiche storiche articolo 6, comma 2-bis, decreto legge n. 83/2014
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6872	Credito d'imposta relativo ai versamenti effettuati in favore del fondo per il contrasto della povertà educativa minorile articolo 1 comma 394 della legge 28 Dicembre 2015, n. 208
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6874	Credito d'imposta per le spese sostenute nell'anno 2016 per l'installazione di sistemi di videosorveglianza - art. 1, comma 982, della legge 28 Dicembre 2015, n. 208
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6875	Credito d'imposta - incentivi fiscali alla sostituzione, mediante demolizione, degli autocaravan - articolo 1, commi 85 e 86, legge 28 Dicembre 2015, n. 208

CLASSIFICAZIONE	CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	6876	Utilizzo in compensazione del credito d'imposta ceduto corrispondente alla detrazione per spese di riqualificazione energetica di parti condominiali - articolo 1, comma 74, della legge 28 Dicembre 2015, n. 208
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	PPAA	Crediti nei confronti di pubbliche amministrazioni per il pagamento di somme dovute in base agli istituti definitivi della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario- articolo 28-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z100	Agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle piccole e micro imprese ZFU Carbonia-Iglesias-articolo 37 - comma 4 bis- decreto legge n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z101	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di aversa- art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z102	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Benevento- art. 37- d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z103	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Casoria - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z104	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Mondragone- art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z105	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Napoli- art. 37 -d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z106	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di portici (centro storico) - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z107	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di portici (zona costiera) - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z108	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di S. Giuseppe Vesuviano - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z109	Regione Campania - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di torre annunziata - art. 37-d.l. n. 179/2012

CLASSIFICAZIONE	CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z110	Regione Calabria - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Corigliano Calabro - art. 37, d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z111	Regione Calabria - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Cosenza - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z112	Regione Calabria - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Crotone - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z113	Regione Calabria - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Lamezia Terme - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z114	Regione Calabria - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Reggio Calabria- art. 37 d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z115	Regione Calabria - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Rossano- art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z116	Regione Calabria - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Vibo Valentia- art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z117	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Aci Catena - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z118	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Acireale - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z119	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Bagheria - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z120	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Barcellona Pozzo di Gotto - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z121	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Castelvetro - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z122	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Catania - art. 37 - d.l. n. 179/2012

CLASSIFICAZIONE	CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z123	Agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Enna - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z124	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Erice - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z125	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Gela - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z126	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Giarre - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z127	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Lampedusa e Linosa - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z128	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Messina - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z129	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Palermo (Brancaccio) - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z130	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Palermo (Porto) - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z131	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Sciacca - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z132	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Termini Imerese (inclusa area industriale) - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z133	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Trapani - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z134	Regione Siciliana - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Vittoria - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z135	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Andria - art. 37 - d.l. n. 179/2012

CLASSIFICAZIONE	CODICE TRIBUTO	DESCRIZIONE
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z136	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Barletta - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z137	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Foggia - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z138	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Lecce - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z139	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Lucera - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z140	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Manduria - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z141	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Manfredonia - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z142	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Molfetta - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z143	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di San Severo - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z144	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Santeramo in Colle - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z145	Regione Puglia - agevolazioni da utilizzare in riduzione dei versamenti a favore delle micro e piccole imprese della ZFU di Taranto - art. 37 - d.l. n. 179/2012
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z146	ZFU Emilia - agevolazioni microimprese per riduzione versamenti - articolo 12 dl n. 78/2015
Già utilizzabile solo tramite servizi telematici Agenzia	Z147	ZFU Lombardia - agevolazioni microimprese per riduzione versamenti - articolo 1 - l. 208/2015

Una rilevante conseguenza di questa nuova disposizione sarà l'impossibilità di utilizzare il comodo servizio di home banking, che molte banche offrono, ai fini della presentazione e del pagamento dei modelli F24, in caso di utilizzo in compensazione dei crediti sopra individuati.

Con riferimento alla data di decorrenza del nuovo obbligo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, anche se le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 24 aprile 2017, in considerazione dei tempi tecnici necessari per

l'implementazione delle procedure informatiche, i relativi controlli decorreranno soltanto a partire dal 1° giugno di quest'anno (cfr. Risoluzione 57/E del 4 maggio 2017).

In pratica, l'obbligo c'è ma non ci saranno sanzioni fino al primo giugno per coloro che non ottemperano allo stesso.

Una ulteriore novità riguarda la relazione tra il documento unico di regolarità contributiva e l'adesione alla procedura di definizione agevolata dei debiti contributivi di cui all'art. 6 del D.L. n. 193/2016.

Nello specifico, grazie alla nuova disposizione il Durc sarà rilasciato immediatamente a seguito della presentazione della dichiarazione di volersi avvalere della suddetta definizione agevolata (modello DA1).

Tuttavia, in caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento di una rata, tutti i DURC rilasciati saranno annullati dagli Enti preposti alla verifica.

Nuovi interventi a favore delle popolazioni colpite dal sisma

Il Decreto Legge n. 50 del 2017 ha introdotto nuove disposizioni anche in tema di tutela dei soggetti colpiti dagli eventi sismici che, tra il 2016 ed il 2017, hanno colpito alcune regioni del nostro Paese.

Tra le novità, di particolare interesse è la previsione di una ulteriore proroga della sospensione e della rateizzazione dei tributi al 31 dicembre 2017, sia per lavoratori autonomi che per dipendenti.

Si ricorda, infatti, che i sostituti d'imposta, indipendentemente dal domicilio fiscale, a richiesta degli interessati residenti nei comuni colpiti dal sisma, di cui agli allegati 1 e 2 del Decreto Legge n. 189 del 2017, non devono operare le ritenute alla fonte, con decorrenza dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2017.

Di particolare interesse è anche la creazione di una "zona franca urbana", costituita dai comuni colpiti dagli eventi sismici.

Le imprese che hanno la sede principale o l'unità locale all'interno della suddetta zona franca e che hanno subito, a causa degli eventi sismici, una riduzione del fatturato non inferiore al 25 per cento della media relativa ai tre periodi di imposta precedenti a quello in cui si è verificato l'evento, possono beneficiare di alcune agevolazioni come, ad esempio, l'esenzione dall'Irpef, dall'Irap e dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti.

Si segnala, infine, che è stato costituito un Fondo per la ricostruzione di comuni colpiti dai terremoti.

Interpretazione autentica sul concetto di trasfertista

L'articolo 7- quinquies, comma 1 del D.L. 22.10.2016, n. 193, ha fornito una interpretazione autentica sul concetto di trasfertista.

Nello specifico, sono considerati trasfertisti quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni:

- a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;
- b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- c) la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se egli si è effettivamente recato in trasferta e dove questa si è svolta (cfr. art. 7-quinquies, co. 1, **D.L. 22.10.2016, n. 193**, conv. in legge dalla L. 1.12.2016, n. 225).

Il ravvedimento operoso - 2017

L'Istituto del ravvedimento operoso è disciplinato dall'articolo 13 del **Decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472** e consiste in una riduzione delle sanzioni amministrative, derivanti dalla violazione di norme tributarie, per chi regolarizza spontaneamente (appunto, "si ravvede") a condizione che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

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

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

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

Di seguito una tabella riepilogativa delle novità.

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

Per sanare correttamente la situazione occorre versare, oltre all'imposta dovuta e la correlata sanzione amministrativa, anche gli **interessi di mora** al tasso legale al tempo vigente che da 1° gennaio 2017 è pari al 0,00.

Le novità del sistema sanzionatorio fiscale

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

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

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

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

Sanzioni in caso di omessa presentazione dichiarazione

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

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

Sanzioni in caso di infedele dichiarazione

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

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

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

Sanzioni relative alla Certificazione Unica

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

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

Inoltre, il nuovo il nuovo sistema sanzionatorio prevede:

- un tetto massimo di € 50.000 alla sanzione applicabile, che in precedenza poteva essere teoricamente pari a n° violazioni * € 100; pertanto nel caso di n° violazioni maggiore di 500, resta in ogni caso applicabile la sanzione massima di € 50.000 per ciascun sostituto d'imposta;
- una specie di ravvedimento, che prevede la sanzione ridotta ad un terzo ($€ 100 * 1/3 = € 33,33$), qualora la certificazione sia trasmessa entro 60 gg dal 7 marzo (ossia entro il 6 maggio 2016, per la CU 2016); anche in tale ipotesi viene comunque introdotto un tetto massimo pari ad € 20.000, che risulta quale limite teoricamente applicabile nell'ambito di tale nuova procedura qualora vengano sanate più di 600 violazioni ($€ 20.000/€ 33,33 = 600$).

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

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

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

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

Quindi, nel caso in cui alla data del 7 marzo, il sostituto di imposta si trovasse a trasmettere una certificazione entro il sessantesimo giorno dalla scadenza, sarà punito con una sanzione pari a 33,33 euro per ogni certificazione inviata in ritardo, fino a un massimo complessivo di euro 20.000,00.

Le novità in tema di reati tributari

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

Omessa presentazione del modello 770

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

Compensazione con crediti non esistenti

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

Omessi versamenti

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

Il rientro dei talenti

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. Successivamente, è intervenuto a modificare la disciplina il DL 192/2014, il quale ha previsto la proroga del beneficio fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017.

In seguito, il Decreto legislativo 147/2015 ha abrogato quanto previsto dal suddetto decreto legge 192/2014, introducendo una nuova disciplina e provocando molta confusione.

Alla fine è intervenuta la Legge di Stabilità 2016 che ha, in un certo senso, annullato la suddetta abrogazione, ma solo per i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge n. 238/2010 che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015. Questi soggetti applicano, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quello successivo, la vecchia disciplina contenuta nella stessa legge 238/2010 potendo, tuttavia, optare, per il nuovo regime agevolativo di cui all'articolo 16 del Decreto Legislativo 147/2015.

Abbiamo quindi tre regimi diversi:

- 1 quello per i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge n. 238/2010 che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015;
- 2 quello per i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge n. 238/2010 che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 e che scelgono di rientrare nella nuova disciplina;
- 3 quello per i soggetti, in possesso dei nuovi requisiti, che si sono trasferiti in Italia dopo il 31 dicembre 2015 ai quali si applica direttamente la nuova disciplina.

Il vecchio regime

Come abbiamo appena visto, il vecchio regime trova applicazione per i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge n. 238/2010 che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 che non optano per quello nuovo.

Si ricorda che i soggetti di cui ai suddetti punti 1 e 2 sono:

a) i cittadini dell'Unione europea in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;

b) i cittadini dell'Unione europea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.

Trasferimento della residenza anagrafica e del domicilio

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 10/3/04 al 9/3/06). Il requisito dello svolgimento continuativo di un'attività di lavoro o di studio risulta, invece, soddisfatto nel caso in cui il beneficiario 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 20/1/07 al 20/1/09).

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.⁵

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;

- 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, sempreché 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.

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 CU/2017 sono indicati separatamente l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti e l'ammontare ridotto alle percentuali richiamate.

Il nuovo regime

La nuova disciplina trova applicazione sia per i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge n. 238/2010 che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 e che optano per il nuovo regime, sia per quelli trasferitisi in Italia dopo il 31 dicembre 2015.

Il reddito di lavoro dipendente prodotto in concorrenza alla formazione del reddito complessivo limitatamente al settanta per cento del suo ammontare (cinquanta per cento dal 1 gennaio 2017).

Per i lavoratori trasferitisi in Italia dopo il 31 dicembre 2015, il beneficio spetta alle seguenti condizioni:

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;
- b) l'attività lavorativa viene svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- c) l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di ciascun periodo d'imposta;
- d) i lavoratori svolgono funzioni direttive e/o sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dai decreti legislativi 28 giugno 2012, n. 108, e 6 novembre 2007, n. 206.

Sono, inoltre, destinatari della stessa agevolazione:

- a) i cittadini dell'Unione europea, in possesso di un titolo di laurea che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più;
- b) i cittadini dell'Unione europea che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Il beneficio si applica anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream. Tale novità è stata introdotta dalla Legge di Bilancio 2017.

Il nuovo regime agevolativo si applica a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato e per i quattro periodi successivi.

La fruizione dei benefici in commento è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

Si ricorda che la suddetta norma 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.

Si decade dal regime di favore in commento nel caso in cui la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso l'Agenzia provvederà al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

Come abbiamo già spiegato, i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 applicano, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quello successivo, le disposizioni della vecchia disciplina, sempre che non optino per la nuova, di cui al D.Lgs. 147/2015.

La scelta, irrevocabile, è effettuata nelle modalità previste nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Protocollo n. 46244 /2016.

Nello specifico, la richiesta scritta, che deve essere presentata al datore di lavoro entro 3 mesi dalla data di entrata in vigore del suddetto provvedimento del Direttore dell'AdE, contiene:

- a) le generalità (nome, cognome e data di nascita);
- b) il codice fiscale;
- c) l'indicazione della attuale residenza in Italia risultante dal certificato di residenza ovvero dalla domanda di iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente in Italia;
- d) l'impegno a comunicare tempestivamente l'avvenuta iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, nonché ogni variazione della residenza o del domicilio prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio, rilevante per l'applicazione del beneficio medesimo da parte del datore di lavoro.

L'Agenzia specifica, inoltre che "i lavoratori dipendenti che non hanno ancora richiesto l'applicazione dei benefici di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238 o l'hanno richiesta a un diverso datore di lavoro devono dichiarare, in aggiunta a quanto indicato al punto precedente, di possedere i requisiti per accedere ai medesimi benefici e devono comunicare la data della prima assunzione in Italia, ovvero la data di avvio

dell'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia, dal rientro, nonché di aver trasferito in Italia la residenza o il domicilio entro tre mesi dalla prima assunzione ovvero dall'avvio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo”.

Invece, “i soggetti che hanno avviato un'attività di lavoro autonomo o di impresa esercitano l'opzione di cui al punto 1.1 nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2016”.

Si decade dai benefici fiscali laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

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

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

REDDITI E CONTRIBUENTI INTERESSATI ALLA NORMATIVA

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

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

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

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

Tale detrazione è prevista dall'art. 15, comma 1 lettera f del TUIR, ed era riconosciuta per un importo massimo pari a euro 1.291,14. Per effetto della modifica il valore massimo della detrazione è pari, a decorrere dall'anno 2014 ad euro 530.

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

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

Art. 12 DL 102/2013

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

Il punto sulle compensazioni

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

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

I codici istituiti con la risoluzione sono:

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

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

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

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

Compensazione credito per famiglie numerose e canoni di locazione

Anche la compensazione del credito per le famiglie numerose è interessata dalle novità. Al fine di consentire ai sostituti d'imposta di compensare, mediante il modello F24, tale credito, nonché quello per canoni di locazione riconosciuti dagli stessi sostituti, e anche il credito di imposta per le ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo imbarcato su navi iscritte nel registro internazionale, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- 1632 denominato “Credito per famiglie numerose riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 12, c. 3, del TUIR”;
- 1633 denominato “Credito per canoni di locazione riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 16, c. 1-sexies, del TUIR”;

Rimborsi 730 e compensazioni

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

- 1631 denominato “Somme a titolo di imposte erariali rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014”;
- 3796 denominato “Somme a titolo di addizionale regionale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014”;
- 3797 denominato “Somme a titolo di addizionale comunale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 175/2014”.

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

- il codice tributo 1631 è esposto nella sezione “Erario”;

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

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

Esempi compilazione F24

Esempio 1

Alla fine del mese di gennaio 2017 il sostituto Alfa Spa effettua un conguaglio in corso d'anno per un dipendente cessato; in tal sede il sostituto restituisce un credito IRPEF di € 100, utilizzando € 100 di addizionale regionale IRPEF Lombardia, riferita al conguaglio 2016 (prima rata di 11 trattenuta sulla retribuzione di gennaio).

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE – IVA		1627		2017		100,00			
RITENUTE ALLA FONTE									
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI									
codice ufficio	codice atto						+/-	SALDO (A-B)	
TOTALE A						B			
SEZIONE INPS									
codice sede	causale contributo	matricola INPS/ codice INPS/ filiale azienda	periodo di riferimento: da mm/aaaa	a mm/aaaa	importi a debito versati	importi a credito compensati			
TOTALE C						D			
SEZIONE REGIONI									
codice regione	codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati				
10	3802	0001	2016	100,00					
TOTALE E						F			
						+/-	SALDO (E-F)		

Esempio 2

Alla fine del mese di gennaio 2017 il sostituto Alfa Spa effettua un conguaglio in corso d'anno per un dipendente cessato; in tal sede il sostituto restituisce un credito IRPEF di € 100. Il recupero di tale restituzione avviene utilizzando € 300 di ritenute 1001 a debito sempre relative al mese di gennaio 2017.

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

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE – IVA		1627		2017		100,00			
RITENUTE ALLA FONTE		1001	01	2017	100,00				
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI									
codice ufficio	codice atto						+/-	SALDO (A-B)	
TOTALE A						B			
SEZIONE INPS									

Esempio 3

Alla fine del mese di gennaio 2017 il sostituto Alfa Spa effettua un conguaglio in corso d'anno per un dipendente cessato; in tal sede il sostituto restituisce un credito di add. reg. IRPEF Lombardia di € 100, utilizzando € 100 di IRPEF a debito riferita a gennaio 2017.

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE – IVA		1001	0001	2017	100.00				
RITENUTE ALLA FONTE									
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI									
codice ufficio	codice atto							+/ -	SALDO (A-B)
TOTALE A						B			
SEZIONE INPS									
codice sede	causale contributo	matricola INPS/ filiale azienda	codice INPS/ azienda	periodo di riferimento: da mm/aaaa a mm/aaaa	importi a debito versati	importi a credito compensati			
								+/ -	SALDO (C-D)
TOTALE C						D			
SEZIONE REGIONI									
codice regione		codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
10		1669		2017		100.00			
								+/ -	SALDO (E-F)
TOTALE E						F			

Accorpamento codici tributo dal primo gennaio 2017

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 13/E-2016 informa che dal primo gennaio 2017, codici tributo attualmente esistenti saranno sottoposti ad un processo di revisione rivolto alla riduzione del loro numero complessivo.

Le variazioni sono illustrate nella tabella sottostante.

Codici tributo da utilizzare fino al 31/12/2016	Descrizione codici tributo	Codici tributo da utilizzare dal 1°/1/2017	Descrizione codici tributo
1004	RITENUTE SUI REDDITI ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE	1001	RITENUTE SU RETRIBUZIONI PENSIONI TRASFERTE MENSILITA' AGGIUNTIVE E RELATIVO CONGUAGLIO
1013	RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI DUE MESI DELL'ANNO SUCCESSIVO		
1033	ADDIZIONALE OPERATA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA SU COMPENSI EROGATI A TITOLO DI BONUS E STOCK OPTIONS - ART. 33, C.2, DEL D.L. 78/2010		
1685	RITENUTE SU RETRIBUZIONI RIALLINEAMENTO PAGAMENTO RATEALE		
1686	RITENUTE SU RETRIBUZIONI RIALLINEAMENTO UNICA SOLUZIONE		
1059	ADDIZIONALE OPERATA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA SU COMPENSI EROGATI A TITOLO DI BONUS E STOCK OPTIONS VERSATA IN SICILIA, SARDEGNA E VALLE D'AOSTA E MATURATI FUORI DALLE PREDETTE REG.- A.33,C.2,DL 78/10	1301	RETRIBUZIONI PENSIONI TRASFERTE MENSILITA' AGGIUNTIVE E CONGUAGLI SICILIA SARDEGNA E VALLE D'AOSTA IMPIANTI FUORI REGIONE
1693	RITENUTE SU RETRIBUZIONI CORRISPOSTE DA SOSTITUTI D'IMPOSTA CON DOMICILIO FISCALE IN SICILIA SARDEGNA O VAL D'AOSTA MA DI COMPETENZA ESCLUSIVA DELL'ERARIO RIALLINEAMENTO PAGAMENTO RATEALE	1301	RETRIBUZIONI PENSIONI TRASFERTE MENSILITA' AGGIUNTIVE E CONGUAGLI SICILIA SARDEGNA E VALLE D'AOSTA IMPIANTI FUORI REGIONE
1694	RITENUTE SU RETRIBUZIONI CORRISPOSTE DA SOSTITUTI D'IMPOSTA CON DOMICILIO FISCALE IN SICILIA SARDEGNA O VAL D'AOSTA MA DI COMPETENZA ESCLUSIVA DELL'ERARIO RIALLINEAMENTO UNICA SOLUZIONE		
1054	ADDIZIONALE OPERATA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA SU COMPENSI EROGATI A TITOLO DI BONUS E STOCK OPTIONS MATURATI IN SICILIA E VERSATA FUORI REGIONE - ART. 33, C.2, DEL D.L. 78/2010	1601	RETRIBUZIONI PENSIONI TRASFERTE MENSILITA' AGGIUNTIVE E RELATIVO CONGUAGLIO IMPIANTI IN SICILIA
1613	RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI DUE MESI DELL'ANNO SUCCESSIVO IMPIANTI IN SICILIA		
1687	RITENUTE SU RETRIBUZIONI DI COMPETENZA DELLA REGIONE SICILIA RIALLINEAMENTO		

	PAGAMENTO RATEALE		
1688	RITENUTE SU RETRIBUZIONI DI COMPET. D. REGIONE SICILIA RIALL.U.SOLUZ		
1055	ADDIZIONALE OPERATA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA SU COMPENSI EROGATI A TITOLO DI BONUS E STOCK OPTIONS MATURATI IN SARDEGNA E VERSATA FUORI REGIONE – ART. 33, C.2, DEL D.L. 78/2010	1920	RETRIBUZIONI PENSIONI TRASFERTE MENSILITA' AGGIUNTIVE E RELATIVO CONGUAGLIO IMPIANTI IN VALLE D'AOSTA
1689	RITENUTE SU RETRIBUZIONI DI COMPETENZA DELLA REGIONE SARDEGNA RIALLINEAMENTO PAGAMENTO RATEALE		
1690	RITENUTE SU RETRIBUZIONI DI COMPETENZA DELLA REGIONE SARDEGNA RIALLINEAMENTO UNICA SOLUZIONE		
1913	RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI 2 MESI DELL'ANNO SUC IMPIANTI SARDEGNA		
1056	ADDIZIONALE OPERATA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA SU COMPENSI EROGATI A TITOLO DI BONUS E STOCK OPTIONS MATURATI IN VALLE D'AOSTA E VERSATA FUORI REGIONE - ART. 33, C.2, DEL D.L. 78/2010	1920	RETRIBUZIONI PENSIONI TRASFERTE MENSILITA' AGGIUNTIVE E RELATIVO CONGUAGLIO IMPIANTI IN VALLE D'AOSTA
1691	RITENUTE SU RETRIBUZIONI DI COMPETENZA DELLA REGIONE VALLE D'AOSTA RIALLINEAMENTO PAGAMENTO RATEALE		
1692	RITENUTE SU RETRIBUZIONI DI COMPETENZA DELLA REGIONE VALLE D'AOSTA RIALLINEAMENTO UNICA SOLUZIONE		
1916	RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI 2 MESI DELL'ANNO SUC IMPIANTI IN VALLE D'AOSTA		
1038	RITENUTE SU PROVVIGIONI PER RAPPORTI DI COMMISSIONE DI AGENZIA DI MEDIAZIONE E DI RAPPRESENTANZA	1040	RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO AUTONOMO COMPENSI PER L'ESERCIZIO DI ARTI E PROFESSIONI
3815	ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF SOSTITUTO D'IMPOSTA TRATTENUTA DI IMPORTO MINIMO	3802	ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE SOSTITUTI D'IMPOSTA
111E	RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI DUE MESI DELL'ANNO SUCCESSIVO	100E	RITENUTE SUI REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI
122E	RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI DUE MESI DELL'ANNO SUCCESSIVO IMPIANTI IN VALLE D'AOSTA	192E	RITENUTE OPERATE SU TRATTAMENTI PENSIONISTICI E REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE ED ASSIMILATI, MATURATE IN VALLE D'AOSTA E VERSATE FUORI DALLA REGIONE STESSA

Con riferimento all'utilizzo dei codici tributo 1001, 1601, 1901 e 1920 (nei quali sono confluiti i codici tributo 1013, 1613, 1913 e 1916) per il versamento delle ritenute sul conguaglio effettuato nei primi due mesi dell'anno successivo, l'Agenzia delle Entrate precisa che, in sede di compilazione del modello F24, nel campo "rateazione/regione/prov/mese rif." è indicato il mese "12", (nel formato "00MM") e nel campo "anno di riferimento" l'anno di competenza del conguaglio (nel formato "AAAA").

Analogamente, per i codici tributo 100E e 192E (nei quali sono confluiti i codici tributo 111E e 122E), in caso di versamento tramite modello F24 EP delle ritenute sul conguaglio effettuato nei primi due mesi dell'anno successivo, nel campo "riferimento A" è indicato il mese "12" (nel formato "00MM") e nel campo "riferimento B" è indicato l'anno di competenza del conguaglio (nel formato "AAAA").

Inoltre, sono ridenominati i codici tributo come di seguito indicati:

- "1012" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata";
- "1312" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata - Sicilia Sardegna e Valle d'Aosta impianti fuori regione";
- "1612" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata - impianti in Sicilia";
- "1912" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata - impianti in Sardegna";
- "1914" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata - impianti in Valle d'Aosta";
- "110E" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata";
- "117E" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata - Valle d'Aosta impianti fuori regione";
- "121E" denominato "Ritenute su indennità per cessazione di rapporto di lavoro e prestazioni in forma di capitale soggette a tassazione separata - impianti in Valle d'Aosta".

Il bonus fiscale 2017

Un'importante novità che ha interessato i sostituti di imposta nell'anno 2014, è stata l'introduzione del bonus di 80 euro, introdotto dal DL 66/2014.

Il c.d. bonus Renzi è stato confermato, per il 2015 e gli anni successivi, dalla legge di stabilità 2015 (L 190/2014).

A chi spetta

Al fine della fruizione del bonus devono sussistere in capo al beneficiario tre presupposti (contemporaneamente):

- tipologia del reddito: il soggetto deve percepire uno dei redditi indicati dalla norma, tra cui compaiono i redditi da lavoro dipendente e i principali redditi assimilati, con esclusione dei redditi da pensione (un dettaglio dei redditi è indicato di seguito);
- sussistenza di un debito di imposta: il lavoratore deve avere un'imposta lorda maggiore della detrazione sulla produzione del reddito, di cui al comma 1 dell'art. 13 del TUIR. Sul punto specifica l'Agenzia che il dipendente potrebbe avere l'imposta azzerata da altri tipi di detrazione, l'importante è che l'azzeramento non derivi dall'applicazione della detrazione da produzione del reddito;
- Reddito: il reddito del lavoratore per l'anno 2016 deve essere inferiore a euro 26.000,00 (al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale).

Per quanto sopra risultano esclusi i contribuenti:

- il cui reddito complessivo non è formato dai redditi specificati dal comma 1-bis (vedi elencazione dei redditi in calce);
- che non hanno un'imposta lorda generata da redditi specificati superiore alle detrazioni per lavoro dipendente e assimilati, spettanti in base all'art. 13, comma 1, del TUIR;
- che sono titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000.

Misura del beneficio

Per l'anno 2017, il bonus è pari a 960, se il reddito non è superiore a euro 24.000, mentre in caso di reddito superiore a euro 24.000 e fino a 26.000 euro, l'importo è da riproporzionare al reddito del dipendente.

In questo ultimo caso, al fine della determinazione dell'ammontare spettante, si dovrà rapportare il bonus, utilizzando il coefficiente che risulta dal rapporto tra 26.000 diminuito del reddito diviso 2.000.

Esempio 1

Un dipendente, con rapporto di lavoro nell'intero anno 2017, con un reddito complessivo di euro 25.500, avrà un coefficiente pari a:

$$[(26.000-25.500)/2.000]= 0,2500$$

Applicando il coefficiente al credito massimo spettante di euro 960, si ottiene Credito spettante = $960 \times 0,2500 = 240,00$.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate il datore di lavoro riconosce il bonus in maniera automatica, in base al reddito previsionale dell'anno 2017, tenendo conto anche di dati fiscali di cui il sostituto di imposta potrebbe entrare in possesso, per esempio per effetto di una richiesta di conguaglio unico.

La spettanza del bonus è annuale, legata all'intero anno 2017, infatti il comma 2 dell'art 1 del Decreto in esame, stabilisce che "il credito di cui al comma precedente è rapportato al periodo di lavoro nell'anno".

Per tale principio, quindi, il dipendente che ha iniziato un rapporto di lavoro nel corso dell'anno, si vedrà l'importo del credito rapportato al periodo di lavoro. Il riproporzionamento avviene, quindi, in 365mi, suddividendo l'importo del bonus per 365 e moltiplicandolo per giorni di durata del rapporto di lavoro.

Esempio

Lavoratore che inizia il rapporto il 1° febbraio 2016, e che si prevede durerà almeno fino al 31 dicembre 2016, con un reddito complessivo pari a euro 23.000, il bonus spettante su base annuale sarà frutto del seguente calcolo:

Bonus teoricamente spettante: 960,00

Giorni durata rapporto di lavoro: 334 (dal 01/02/2017 al 31/12/2017)

Bonus spettante: $960/365 \times 334 = 878,46$

Il bonus è stato riconosciuto mensilmente, per quote determinate in base ai giorni di ciascun mese.

Il bonus a conguaglio

La determinazione del bonus per l'anno 2017 interesserà anche il conguaglio 2017, infatti durante l'anno il sostituto di imposta ha riconosciuto tale beneficio automaticamente, calcolando la spettanza sul reddito presunto del dipendente, mentre a fine anno il dato del reddito, almeno per la parte erogata dall'attuale sostituto è certa.

Dipendente che non supera la fascia di euro 24.000 a conguaglio che ha lavorato l'intero anno 2017 (giorni detrazione 365)

In questo caso non ci sono particolari operazioni da compiere, in quanto si riconoscerà al dipendente l'ulteriore quota di bonus, pari a 80 euro, per il mese di dicembre, ma non si dovrà procedere ad alcun ricalcolo, essendo il reddito complessivo pari o inferiore a euro 24.000,00, e avendo riconosciuto da maggio a novembre le quote previste di 80 euro.

Dipendente che ha avuto riconosciuto il bonus ma a fine anno ha un reddito superiore a 24.000 euro, e inferiore o pari a 26.000 euro

In questi casi, durante le operazioni di conguaglio sarà necessario rideterminare il bonus effettivamente spettante al dipendente, prendendo a riferimento quanto bonus è stato erogato durante l'anno, e l'effettiva spettanza, determinata in sede di conguaglio

Esempio

Dipendente con reddito annuo di euro 24.300,00 e giorni di detrazione 365, durante l'anno il sostituto di imposta ha erogato bonus per euro 784,00, calcolato su un reddito presunto di euro 24.200. In sede di conguaglio, ipotizzando che lo stesso avvenga nel mese di dicembre 2017, il sostituto procede a determinare il bonus sul reddito annuale

Reddito annuo	24.300,00
Giorni detrazione	365,00

Bonus teorico	960,00
Coefficiente	0,60
Bonus spettante 2017	816,00
Bonus erogato	784,00
Bonus mese di dicembre 2017	32,00

Dipendente che ha avuto durante l'anno un maggior bonus riconosciuto, e conseguente recupero a conguaglio (reddito a conguaglio tra 24.000 e 26.000)

In questo caso siamo davanti a un dipendente che a conguaglio ha un reddito superiore rispetto a quanto stimato durante l'anno. Il sostituto di imposta utilizzerà l'operazione dei conguaglio per recuperare quanto non spettante del bonus.

Esempio

Un dipendente ha avuto un reddito presunto di euro 23.500, per effetto di un premio erogato nel mese di dicembre 2017 pari a euro 1.000 (valore fiscale), il suo reddito a fine anno effettivo è di euro 24.500.

Reddito annuo	24.500,00
Giorni detrazione	365,00

Bonus teorico	960,00
Coefficiente	0,75
Bonus spettante 2017	720,00
Bonus erogato	880,00
Bonus da recuperare a dicembre	-160,00

Dipendente assunto durante l'anno 2017, con erogazione del bonus parziale e presenza di conguaglio unico

Altro caso che potrà verificarsi è quello del dipendente che ha iniziato il rapporto di lavoro durante l'anno 2017, e che a fine anno richiede il conguaglio unico. In questi casi il datore di lavoro, dovrà tenere conto di eventuali quote di bonus erogate dal precedente sostituto, e anche del reddito precedente ai fini della determinazione

Esempio 1

Conguaglio unico con precedente rapporto di lavoro concluso senza erogazione di bonus

Dipendente assunto a luglio 2017. Prima di tale assunzione aveva avuto un rapporto di lavoro dal 1 gennaio 2017 fino al 30 aprile 2017, con reddito erogato pari a euro 11.000, e giorni detrazione 120, senza erogazione del bonus

Reddito annuo presunto	12.000,00
Giorni detrazione	184,00
Bonus spettante riproporzionato	481,31

Bonus erogato da luglio a novembre	402,41
------------------------------------	--------

Operazione di conguaglio

Reddito erogato dal sostituto	12.000,00
Reddito erogato dal precedente sostituto	11.000,00
Totale reddito 2017	23.000,00

Giorni detrazione 2017

Giorni detrazione sostituto	184,00
Giorni detrazione precedente sostituto	120,00
Totale giorni detrazione 2017	304,00

Determinazione bonus

Bonus spettante 2017 $960/365 \times 304$	799,04
Bonus erogato precedente sostituto	-
Bonus erogato dal sostituto	402,41
Bonus a dicembre	397,15

Esempio 2

Conguaglio unico con precedente rapporto di lavoro in cui è stato erogato il bonus

Dipendente assunto a luglio 2017. Prima di tale assunzione aveva avuto un rapporto di lavoro dal 1 gennaio 2017 fino al 30 giugno 2017, con reddito erogato pari a euro 12.000, e giorni detrazione 181, bonus erogato pari a euro 476,05, chiede l'effettuazione del conguaglio unico al datore di lavoro.

Dipendente assunto il 1 luglio 2017

Reddito annuo presunto	12.000,00	960/365*184
Giorni detrazione	184,00	
Bonus spettante riproporzionato	483,94	
Bonus erogato da luglio a novembre	402,41	

Operazione di conguaglio

Reddito erogato dal sostituto	12.000,00
Reddito erogato dal precedente sostituto	11.000,00
Totale reddito 2017	23.000,00

Giorni detrazione 2017

Giorni detrazione sostituto	184,00
Giorni detrazione precedente sostituto	181,00
Totale giorni detrazione 2017	365,00

Determinazione bonus

Bonus spettante 2017	960,00
Bonus erogato precedente sostituto	476,05
Bonus erogato dal sostituto	402,41
Bonus a dicembre	73,64

Esempio 3

Conguaglio unico con precedente rapporto di lavoro concluso senza erogazione di bonus

Dipendente assunto a luglio 2017. Prima di tale assunzione aveva avuto un rapporto di lavoro dal 1 gennaio 2017 fino al 30 aprile 2017, con reddito erogato pari a euro 15.000, e giorni detrazione 120, senza erogazione del bonus.

Reddito annuo presunto	12.000,00	
Giorni detrazione	184,00	
Bonus spettante riproporzionato	483,94	960/365*184

Bonus erogato da luglio a novembre	402,41
------------------------------------	--------

Operazione di conguaglio

Reddito erogato dal sostituto	12.000,00
Reddito erogato dal precedente sostituto	15.000,00
Totale reddito 2017	27.000,00

Giorni detrazione 2017

Giorni detrazione sostituto	184,00
Giorni detrazione precedente sostituto	120,00
Totale giorni detrazione 2017	304,00

Determinazione bonus

Bonus spettante 2017	-
Bonus erogato precedente sostituto	-
Bonus erogato dal sostituto	402,41
Bonus a dicembre recuperato	-402,41

Esempio 4

Conguaglio unico con recupero dell'intero bonus erogato dal precedente sostituto.

Dipendente assunto a luglio 2017, con reddito presunto di euro 27.000, precedentemente aveva avuto un rapporto di lavoro dal 1 gennaio al 30 giugno 2017, con reddito di euro 11.000, ed erogazione di bonus per un importo pari a euro 476,05

Reddito annuo presunto	27.000,00
Giorni detrazione	184,00
Bouns spettante	-

Bonus erogato da luglio a novembre	-
------------------------------------	---

Operazione di conguaglio

Reddito erogato dal sostituto	27.000,00
Reddito erogato dal precedente sostituto	11.000,00
Totale reddito 2017	38.000,00

Giorni detrazione 2017

Giorni detrazione sostituto	184,00
Giorni detrazione precedente sostituto	181,00
Totale giorni detrazione 2017	365,00

Determinazione bonus

Bonus spettante 2017	-
Bonus erogato precedente sostituto	476,05
Bonus erogato dal sostituto	-
Bonus a dicembre recuperato	-476,05

Il bonus in F24 – il recupero a conguaglio

Una volta erogato il bonus, il datore di lavoro deve provvedere al recupero dello stesso tramite modello F24. Il codice tributo per il recupero è il 1655. Tale codice tributo, come noto, va esposto indicando il mese e anno a cui si riferisce, pertanto l'importo del bonus erogato nel mese di novembre 2017, andrà indicato in f24 nella colonna a credito con periodo di riferimento 11/2017.

Come specificato nella circolare n. 22/e dell'11 luglio 2014 dell'Agenzia delle Entrate, il recupero del bonus dovrà avvenire seguendo il principio di cassa, per esempio:

- Il sostituto di imposta paga gli stipendi di giugno il 30 giugno, attribuendo ai dipendenti un bonus complessivo pari a euro 1.200,00, in F24 tale credito passerà con periodo di riferimento 06/2017.
- Il sostituto di imposta paga gli stipendi di giugno il 10 luglio, attribuendo ai dipendenti un bonus complessivo pari a euro 1.200,00, in F24 tale credito passerà con periodo di riferimento 07/2017.

Esposizione del credito a conguaglio

In sede di conguaglio di fine anno il sostituto di imposta dovrà utilizzare per tutte le operazioni, quindi sia in caso di riconoscimento del bonus, che di recupero dello stesso, sempre il codice tributo 1655, avendo cura di indicare, però, sempre il periodo di riferimento 12/2017, anche in caso di conguaglio posticipato nei mesi di gennaio o febbraio 2017.

Per esempio, il sostituto di imposta che erogasse bonus nel mese di gennaio 2017, a seguito di operazioni di conguaglio 2017, dovrà indicare il credito in F24 utilizzando il codice 1655 e il periodo di riferimento 12/2017.

Lo stesso codice 1655, deve essere utilizzato in caso di recupero del bonus. Come visto in alcuni degli esempi precedenti, infatti, il dipendente potrebbe subire un recupero del bonus non spettante, ma riconosciuto in mesi precedenti, e quindi si assisterebbe a una trattenuta da parte del sostituto di imposta, da versare all'erario sempre con il codice 1655, a debito. Come chiarito dalla circolare 22/e 2014, in caso di contemporanea esistenza di erogazioni e recuperi di credito da parte del sostituto di imposta, lo stesso utilizzerà il codice tributo 1655 come saldo.

Tipologie di redditi che danno diritto al bonus

Oltre che i percettori di reddito da lavoro dipendente, sono destinatari del credito anche i percettori di alcuni redditi assimilati al lavoro dipendente, di cui al comma 1 dell'art. 50 del TUIR, in particolare:

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

Elementi da riconsiderare in sede di conguaglio

Ai fini dello svolgimento delle operazioni di conguaglio di fine anno **2016**, 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 2016 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'exconiuige.** L'art. 1, c. 11 della L. 247707 (Finanziaria 2008) ha elevato l'importo delle detrazioni previste dall'art. 13 del TUIR per l'ipotesi in cui alla formazione del reddito complessivo concorrono gli assegni periodici erogati dal coniuge per effetto di separazione o divorzio. La suddetta detrazione:
 - compete in misura pari a quella prevista dal c. 3 dell'art. 13 del TUIR a favore di pensionati che hanno meno di 75 anni
 - non è cumulabile con le altre detrazioni previste dallo stesso art. 13
 - compete in misura piena anche nell'eventualità che gli assegni siano stati percepiti solo in un periodo dell'anno.

Ci significa che ai contribuenti percettori di assegno di mantenimento (con esclusione degli assegni di mantenimento per i figli) in forza di una sentenza dell'autorità giudiziaria, spettano le detrazioni d'imposta previste per i redditi di pensione in misura intera.

Fasce di reddito (euro)	Importo detrazione (euro)
Fino a 7.500	1.725
Da 7.500,01 fino a 15.000	$1.255 + [470 \times (15.000 - \text{reddito}) / 7.500]$
Da 15.000,01 fino a 55.000	$1.225 \times [(55.000 - \text{reddito}) / 40.000]$
Oltre 55.000	

La disposizione è finalizzata a fornire un ulteriore sostegno economico a coloro che percepiscono assegni di mantenimento da parte del ex 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.

⁶si 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 collettivo. 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 **2015** 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.

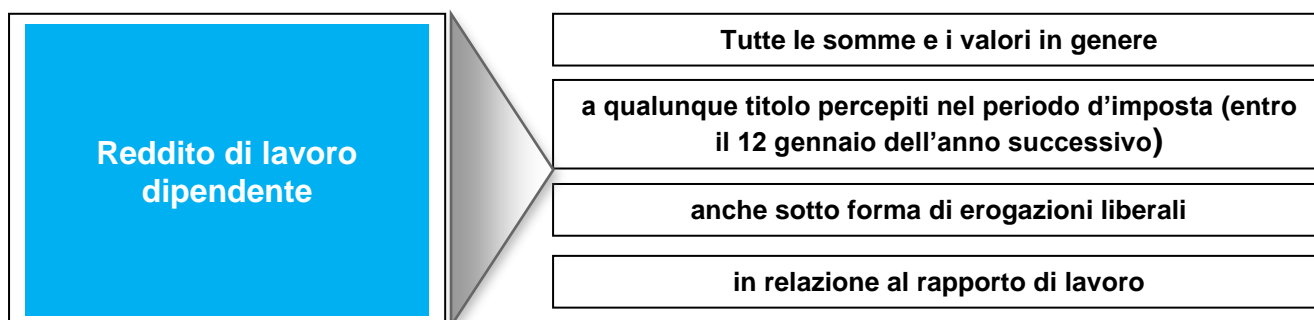
La definizione della base imponibile incide anche sul prelievo a titolo di addizionali regionali e comunali all'Irpef.

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 principio della totale tassabilità delle somme e valori percepiti dal dipendente, prevedendo alcune componenti reddituali che non concorrono a formare il reddito o vi concorrono solo in parte.

Somme percepite entro il 12 gennaio

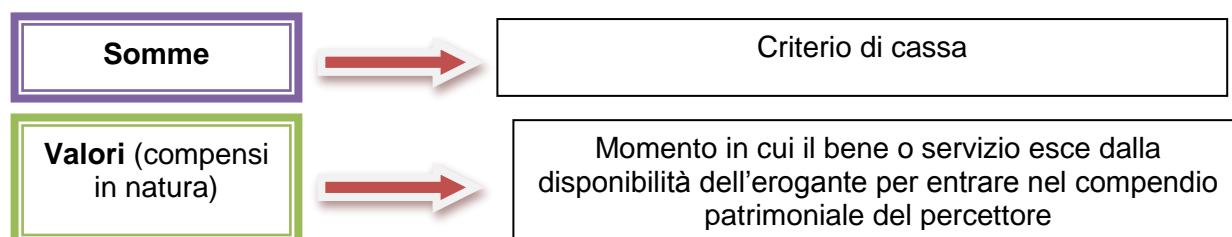
Il secondo periodo del c. 1 art. 51, stabilisce anche il c.d. *criterio di cassa allargato* che consente di includere nel periodo d'imposta anche le somme e i valori percepiti entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

TUIR art. 51 c. 1

“Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro, entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono”⁹

⁹Si ritiene utile precisare che il versamento delle ritenute relative ai redditi corrisposti **entro il 12 gennaio 2017** ma di competenza **dell'anno d'imposta 2016**, dovrà avvenire **entro il 16 febbraio 2017**, utilizzando il normale codice tributo 1001 e indicando sulla distinta di versamento mod. F24 come anno di riferimento **“2016”**. Si rammenta che nel prospetto ST del mod. 770 in corrispondenza del campo “periodo di riferimento – mese – anno” dovrà essere indicato **“12 2016”** 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 2016 e corrisposti entro il **12/01/2017**.

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.



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 senseria corrisposti al personale delle agenzie marittime;
- Le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso;
- le indennità per licenziamento ingiustificato dei lavoratori dipendenti;
- I premi percepiti per operazioni a premio organizzate dal datore di lavoro o da altri per suo conto;
- I proventi conseguiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente, anche per effetto di cessione dei relativi crediti e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, anche a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi di lavoro dipendente, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte. Rientrano tra i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, a titolo di esempio, le indennità, le integrazioni e i trattamenti previdenziali e assistenziali, quali la mobilità, la cassa integrazione guadagni, la disoccupazione ordinaria e speciale (ad esempio, quella dell'agricoltura, quella degli edili), la malattia, la maternità e l'allattamento, la TBC e la post-tubercolare, la donazione di sangue, il congedo matrimoniale, l'inabilità temporanea assoluta, di attesa e quella compensativa della parziale perdita di salario, ecc.;
- Gli interessi e la rivalutazione su crediti di lavoro.

I redditi da conguagliare

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

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

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

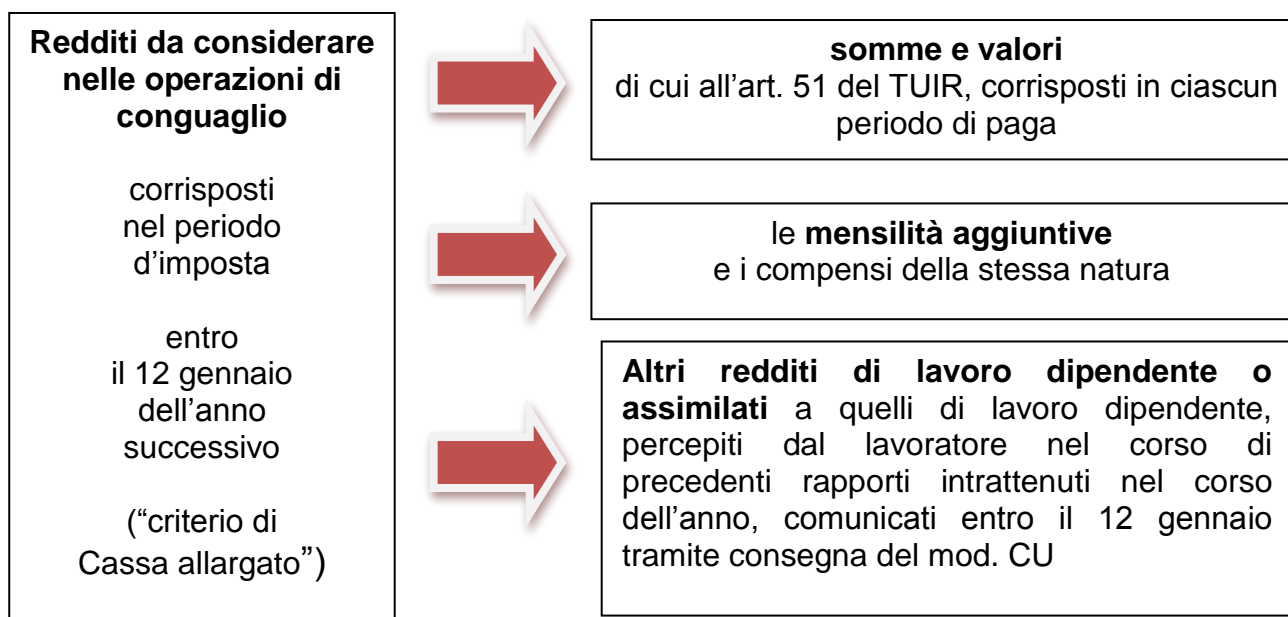
- **gli altri redditi di lavoro dipendente, o assimilati** a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti per i quali il lavoratore ha consegnato al proprio sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono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

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

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

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

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



Detassazione premi di produttività 2017

Riferimenti

Interrogazione a risposta immediata in commissione 5/05702

DPCM 19 febbraio 2014

DPCM 22 gennaio 2013

Circolare Ministero del Lavoro n. 15/2013

Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E 2013

Interpello Ministero del Lavoro n. 21/2013

L. 208/2015 art. 1 c. da 182 a 190

Decreto MdL 25 marzo 2016

Circolare Agenzia delle Entrate 28/E 2016

L. 232/2016 art. 1 c. da 160 a 162

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

L'ambito di applicazione e la misura del beneficio

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

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

E' importante specificare che la nuova normativa di favore è applicabile soltanto ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme agevolate, ad euro 50.000, considerati al lordo delle somme assoggettate, nel medesimo anno, all'imposta sostitutiva del 10%.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che rientrano nel computo del limite dei 50.000 euro sia la quota maturanda di TFR, liquidata in busta paga mensilmente, sia le retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti impegnati all'estero, anche nel caso in cui non fossero assoggettate a tassazione in Italia. La Legge di bilancio 2017 è intervenuta anche in questo caso, estendendo la platea dei beneficiari, il Legislatore ha elevato il suddetto limite, portandolo da 50.000 a **80.000** euro.

Viene, tuttavia, precisato che *i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero da soggetti residenti, assoggettati a tassazione in Italia ai sensi dell'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR, devono essere computati nel limite reddituale di euro 50.000 [80.000] sulla base dell'ammontare convenzionale ivi previsto.*

Le condizioni necessarie per l'applicazione del regime agevolato

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

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

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

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

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

La conversione dei premi di risultato in piani di welfare aziendale

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

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

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

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

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

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

Si deve tener presente che, come specificato dall'Agenzia nella circolare in commento, l'esclusione dal reddito dei “benefit” scelti in sostituzione dei premi è subordinata al rispetto del limite di 3.000/4.000 euro.

Gli obblighi del sostituto d'imposta

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

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

L'efficacia temporale della nuova detassazione

Le normativa in commento trova applicazione per le erogazioni riferite al periodo di imposta 2016 e a quelli successivi anche se è presente una disciplina transitoria la quale prevede che, nell'eventualità in cui le retribuzioni premiali siano riferite al 2015, la tassazione separata potrà essere applicata qualora vengano rispettate tutte le condizioni stabilite dal decreto 25 marzo 2016 e dalla Legge di Stabilità.

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

Anche, la normativa sul c.d. “

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

Opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione

La nuova lettera f), prevede l'esclusione dal reddito *“delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100”*.

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

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

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

La novità consiste nel fatto che l'esclusione opera non solo quando tali “benefit” siano volontariamente erogati dal datore di lavoro, ma anche nelle ipotesi in cui l'erogazione sia prevista dai contratti collettivi.

Somme, prestazioni e servizi di educazione e istruzione

La nuova lettera f-bis), prevede che non concorrono a formare reddito di lavoro dipendente *“le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di 22 dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari”*

In questo caso le modifiche sono per lo più testuali, a parte la possibilità di includere, tra i servizi di istruzione ed educazione, anche le scuole materne, precedentemente escluse.

Come per le ipotesi previste dalla precedente lettera f) il datore di lavoro può erogare direttamente, o tramite soggetti esterni, i suddetti servizi di educazione ed istruzione. L'azienda può, inoltre, limitarsi a rimborsare le spese sostenute dal dipendente, per finalità in linea con la disposizione, che dovrà conservare tutta la documentazione probatoria.

L'Agenzia delle Entrate specifica che *sono riconducibili alla norma il servizio di trasporto scolastico, il rimborso di somme destinate alle gite didattiche, alle visite d'istruzione ed alle altre iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica nonché l'offerta –anche sotto forma di rimborso spese - di servizi di baby-sitting.*

Somme e prestazioni per servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti

La nuova lettera f-ter) prevede che non concorrono alla formazione del reddito dei dipendenti *“le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12”*.

L'Agenzia dell'Entrate specifica che, nonostante il disposto normativo non faccia preciso riferimento ai “servizi”, gli stessi rientrano nella previsione della nuova lettera.

I soggetti non autosufficienti sono quelli che non sono in grado di compiere gli atti della vita quotidiana. Il relativo stato deve risultare da certificazione medica (circolare n. 2/E del 2005). Con riferimento alla individuazione dei familiari anziani, l'Agenzia suggerisce di fare riferimento ai soggetti che abbiano compiuto i 75.

Come in precedenza, la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente è subordinata alla condizione che i “benefits” siano offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti.

Corresponsione dei benefits tramite “vouchers”

Il nuovo comma 3-bis dell'articolo 51 del Tuir, il quale statuisce che le opere ed i servizi di cui ai commi 2 e 3 possano essere erogati mediante l'attribuzione di titoli di legittimazione (c.d. “voucher”, secondo l'art. 6 del decreto 26 marzo 2016), i quali non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, ceduti o monetizzati. Gli stessi, inoltre, per espressa previsione normativa, devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale, senza integrazioni a carico del titolare.

E', tuttavia, prevista la facoltà di indicare, in un unico documento di legittimazione, più beni, purché il valore complessivo degli stessi non ecceda il limite di importo di 258,23 euro.

Una ulteriore eccezione riguarda i buoni pasto, che continuano ad essere disciplinati dalla relativa disciplina, contenuta nel DPR 5 ottobre 2010, n. 207.

Le novità per la conversione dei premi di risultato in detassazione

la Legge di Bilancio 2017 ha previsto, in caso di conversione dei premi di risultato detassati in welfare aziendale, la non concorrenza alla formazione del reddito per:

- contributi alle forme pensionistiche complementari versati per scelta del lavoratore, in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedenti i limiti disposti dal decreto legislativo n. 252 del 2005 (5.165,57 euro).
- contributi riguardanti l'assistenza sanitaria versati per scelta del lavoratore in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedenti il limite di 3.615,20 euro.
- il valore delle azioni ricevute, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle somme premiali, anche se eccedente il limite pari a 2065,83 euro.

Per quanto attiene la previdenza complementare, l'estensione di deduzione/non concorrenza ha un effetto particolare. In questo caso, infatti, parliamo di una somma che rientra tra gli oneri deducibili ex art. 10. Come confermato dall'Agenzia delle Entrate, in questo caso la deducibilità dal reddito opera anche oltre i 3.000,00 euro massimi detassabili, in caso di conversione, in quanto appunto ci troviamo davanti a oneri deducibili.

Esempio deduzione previdenza complementare

Dipendente con contribuzione ordinaria a previdenza complementare pari a euro 4.800,00, ha un premio che converte in contribuzione ulteriore alla previdenza complementare, pari a euro 5.000,00.

Contributi anno 2017	
Contribuzione ordinaria	4.800,00
Premio convertito in prev comp	5.000,00
Totale versamento a prev comp	9.800,00

La deduzione, senza considerare la conversione del premio di risultato, viene considerata sull'intera contribuzione.

Deduzione ordinaria no premio	
Contributi versati	4.800,00
Limite	5.164,56
Contributi dedotti	4.800,00

Da questo schema rileviamo che prima della conversione del premio per il dipendente residuavano euro 364,56. Convertendo il premio di risultato in contribuzione alla previdenza complementare, per effetto della modifica in vigore dal 2017, il dipendente ottiene un'ulteriore esenzione massima di euro 3.000,00. Inoltre per la parte eccedente di premio, potrà godere della deduzione ordinaria residua. Pertanto la situazione della deducibilità complessiva è la seguente

Deduzione per il premio		
esenzione per conversione	3.000,00	
Deduzione ordinaria	364,56	<u>=5164,56-4800</u>
Totale contributi dedotti	8.164,56	
Contributi non dedotti	1.635,44	

Assicurazioni per rischio di non autosufficienza

E' poi da segnalare, l'esclusione dalla base imponibile dei contributi e dei premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana.

Autoveicoli ad uso promiscuo, prestiti e fabbricati dati in locazione in sostituzione dei premi







Il Legislatore ha, inoltre, sentito il bisogno di specificare che gli autoveicoli concessi in uso promiscuo, i prestiti ed i fabbricati dati in locazione concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le specifiche regole previste dal Tuir, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle retribuzioni premiali.

Interpretazione autentica dell'articolo 51 comma 2, lettera f) del Tuir

Il Legislatore ha, inoltre, fornito una interpretazione autentica dell'articolo 51 comma 2, lettera f) del TUIR il quale riconosce la non imponibilità dell'utilizzazione delle opere e dei servizi, caratterizzati dall'utilità sociale, riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità o a categorie di dipendenti e ai familiari degli stessi.

La suddetta disposizione, come chiarito dal Legislatore, è riferita anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale e non solo, quindi, a previsioni derivanti da contratto collettivo aziendale.

I redditi esclusi dal conguaglio ex art. 23 DPR 600/73

Tipologia		Trattamento fiscale
Arretrati relativi ad anni precedenti (art. 17, c.1, lett. b) Tuir)		Assoggettati a tassazione separata (art. 21 Tuir) applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui sono percepiti
Indennità di fine rapporto, e relativi acconti e anticipazioni		Assoggettate a tassazione separata (art. 19 Tuir)
Compensi erogati per incremento della "produttività".		Assoggettati ad imposta sostitutiva 10%
Somme e valori corrisposti dal datore di lavoro dopo il 12 gennaio 2018		Partecipano alla formazione del reddito dell'anno successivo
Indennità e compensi a carico di terzi comunicati dopo il 12 gennaio 2018		Il dipendente dovrà presentare la dichiarazione dei redditi nel caso in cui, tenendo conto dei redditi complessivamente percepiti, è dovuta un'imposta superiore a € 10,33
Redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti da altro datore di lavoro e non comunicati (tramite consegna della CU) al sostituto che effettua il conguaglio entro il 12 gennaio 2018		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 lietamente un evento. Rientrano, pertanto, in questa previsione a titolo esemplificativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – le festività religiose e civili e le ricorrenze in senso proprio; – le festività del dipendente e quelle dell'azienda, quali il cinquantenario dell'azienda, il raggiungimento di una particolare anzianità, l'apertura di una nuova sede, la fusione con un'altra società, ed anche il matrimonio o la nascita di un figlio, sempreché analogo comportamento il datore di lavoro assuma nei confronti di tutti i dipendenti o categorie di dipendenti che si trovano nella stessa situazione e, quindi, ad esempio, nei casi in cui il datore di lavoro è solito fare un regalo a tutti i dipendenti che si sposano o a tutti quelli ai quali nasce un figlio. Non possono essere comprese, nell'ambito applicativo di questa disposizione, le erogazioni effettuate in relazione al raggiungimento di un certo fatturato da parte dell'azienda. Per le erogazioni liberali concesse "in natura" sotto forma di beni o servizi appare interessante la recente precisazione fornita 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. <p>I sussidi occasionali <u>concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente ed i sussidi corrisposti, 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 (aumentato a euro 7 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica)¹⁰. . 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>l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni</p>

¹⁰ Tale novità è stata introdotta dalla Legge di stabilità 2015 (190/2014) ed è in vigore dal 1° luglio 2015.

	di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100 (finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto) ¹¹ .
--	---

Norma di rif.	Tipologia
Art. 51 c. 2 lett. f bis)	le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari ¹² .
Art. 51 c. 2 lett. F ter)	le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12 ¹³
Art. 51 c. 2 lett. F quater)	i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie;
Art. 51 c. 2 lett. g) (c.d. "azionariato popolare")	Il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti 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
Art. 51 c. 2 lett. g bis) soppresso dal D.L. 112/2008 (a decorrere dal 25 maggio 2008)	Il reddito o plusvalenza (differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente), dei Piani di stock option assegnati fino al 24 maggio 2008 , a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta; se le partecipazioni, i titoli o i diritti posseduti dal dipendente rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria o di partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 10% la predetta differenza concorre in ogni caso interamente a formare il reddito. I piani assegnati dal 25 maggio 2008 sono totalmente soggetti a tassazione IRPEF.
Art. 51 c. 2 lett. h)	Le somme trattenute al dipendente per oneri deducibili di cui all'art. 10 e alle condizioni ivi previste (ad esempio l'assegno periodico al coniuge separato o divorziato corrisposto direttamente all'interessato dal datore di lavoro su ordine del Giudice). Le erogazioni effettuate dal datore di lavoro a fronte di spese sanitarie di cui allo stesso art. 10 c. 1 lett. b) in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. Trattasi delle spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave o permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti di cui all'art. 3, L. 104/92 che presentano cioè, una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale o di emarginazione
Art. 51 c. 2 lett. i)	Le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case di gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25% dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.
Art. 51, c.3	Erogazioni in natura 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. 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 (aumentati a euro 7 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica) non può essere considerato assorbibile dalla franchigia di esenzione prevista dal comma 3 dell'art. 51) pari a 258,23 euro) e quindi, concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

¹¹ Tale comma è stato rinnovato dalla Legge di Stabilità 2016

¹² Tale comma è stato rinnovato dalla Legge di Stabilità 2016

¹³ Tale comma è stato introdotto dalla Legge di Stabilità 2016

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.

Si tiene, infine, a ricordare che la Legge di Bilancio 2017 ha fornito una interpretazione autentica in merito agli autoveicoli concessi in uso promiscuo, ai prestiti ed ai fabbricati dati in locazione, i quali concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le specifiche regole previste dal Tuir, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione delle retribuzioni premiali.

Valore dei beni prodotti dall'azienda

Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda ceduti ai dipendenti, anche gratuitamente, è costituito **dal prezzo mediamente praticato dall'azienda stessa nei confronti dei grossisti**; anche in tal caso occorre fare riferimento ai listini dell'azienda, ma senza tener conto degli sconti d'uso.

Tale disposizione è tuttavia applicabile esclusivamente nei confronti delle aziende che producono beni che poi cedono a grossisti o sia a grossisti che a dettaglianti; per tale motivo restano escluse da tale previsione i dipendenti delle aziende che:

- producono beni per la sola vendita al dettaglio;
- producono servizi;
- effettuano soltanto commercializzazione di beni.

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 26 del 29 marzo 2010 ha precisato che **il valore normale di riferimento, per i beni e servizi offerti dal datore di lavoro ai dipendenti, può essere costituito dal prezzo scontato che il fornitore pratica sulla base dell'apposita convenzione stipulata con il datore di lavoro.**

I Fringe benefit tassati in misura “convenzionale”

In deroga al criterio base del primo periodo del comma 3 cioè il valore normale, il c. 4 dell'art. 51 ha introdotto per alcuni dei più ricorrenti compensi in natura e con il chiaro intento di semplificare i conteggi del datore di lavoro, particolari criteri forfetari o “convenzionali” per la determinazione del reddito. In pratica, la tassazione sulla base del valore normale viene superato dal criterio convenzionale

Tali ipotesi specifiche e tassativamente elencate sono le seguenti:

- **autoveicoli** assegnati da datore di lavoro a un dipendente per espletare l'attività di lavoro e per il quale abbia consentito anche l'uso personale (**uso promiscuo**);
- **prestiti ai dipendenti** concessi direttamente dal datore di lavoro
- **fabbricati concessi in locazione, uso o comodato a dipendenti** con o senza obbligo di dimora. L'art. 51 estende tale disciplina oltre che al dipendente ai suoi familiari anche se non fiscalmente a carico che sono quelli individuali dall'art. 12 del TUIR e dall'art. 433 del codice civile.

Autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti

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 esser 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: **Alfaromeo Mito 1.4/16v (benzina)**

Costo al KM a 15.000 Km

Fringe benefit annuale (30%): **2.314,39**

a) Il dipendente utilizza l'auto per tutto il 2016 (nessun addebito al dipendente)

Il reddito imponibile annuo risulta: 2.314,39 (euro **6,3408** giornalieri)

La retribuzione imponibile sia dal punto di vista contributivo che fiscale

dovrà dunque essere incrementata mensilmente di **192,87** (2.314,39 / 12)

b) Il dipendente utilizza l'auto fino al 31 gennaio 2017 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 **116,56** (2.314,39 / 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.

Abitazione o alloggio concesso a dipendenti

Tuir, art. 51 comma 4, lett. c).

(...) si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso"

Il reddito è dato dalla differenza tra:

- la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti 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 giornaliera di € 46,48 e di € 77,47 per le trasferte all'estero sono ridotte:

- di un terzo (ossia divengono rispettivamente € 30,99 e € 51,65 in presenza di rimborso delle spese di alloggio o di vitto, nonché nei casi di alloggio o di vitto fornito gratuitamente;
- di due terzi (ossia divengono rispettivamente € 15,49 e € 25,82 in presenza di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto, o di vitto e alloggio fornito gratuitamente.

I rimborsi analitici per le spese di viaggio, anche in forma di indennità chilometrica, e di trasporto supportati da idonea documentazione non concorrono comunque a formare il reddito; restano assoggettati a tassazione tutti gli altri rimborsi spese corrisposti, diversi da quelli per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.

Rimborso analitico

Non concorrono a formare il reddito i rimborsi analitici per le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto; i rimborsi per altre spese (ad esempio, lavanderia, telefono, parcheggio, mance, ecc.), anche non documentabili, ma analiticamente attestati 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 2015, le suddette retribuzioni convenzionali sono state definite con **Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 25 gennaio 2016**, in GU Serie Generale n.24 del 30-1-2016.

Determinazione della base imponibile

- regime di favore per i dipendenti con applicazione di una base imponibile forfetaria: retribuzioni convenzionali previste ai sensi della L. 398/87, ai fini del calcolo della contribuzione dovuta per i lavoratori impegnati in paesi con i quali l'Italia non ha stipulato accordi in materia di sicurezza sociale
- non si tiene conto delle retribuzioni effettivamente erogate: l'eventuale erogazione di altri compensi (ad esempio, benefit), non viene tassata in quanto, ricompresi nella retribuzione convenzionale
- nonostante il dato letterale della norma non lo preveda, a seguito di un'interrogazione parlamentare, è stato chiarito che dalla retribuzione convenzionale vanno detratti i contributi previdenziali a carico del dipendente.

La determinazione dell'Irpef

Ai sensi dell'art. 11 del TUIR l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicato nell'art. 10, le aliquote progressive per scaglioni di reddito.

A diminuzione dell'imposta lorda possono essere riconosciute:

- specifiche detrazioni d'imposta per "carichi di famiglia", per il coniuge, i figli e gli altri familiari a carico, di importi teorici in relazione a diverse fasce di reddito complessivo del contribuente. Inoltre, le detrazioni effettivamente spettanti sono determinate mediante applicazione di formule matematiche, in misura inversamente proporzionale all'aumentare del reddito fino ad annullarsi al superamento di determinate soglie (nuovo art. 12 Tuir);
- sempre a diminuzione dell'imposta lorda possono essere riconosciute "altre detrazioni", per redditi di lavoro dipendente e assimilati, per redditi di pensione e redditi di lavoro autonomo, di importo generalmente teorico e per la cui attribuzione dell'importo effettivamente spettante è necessario anche in questo caso applicare formule matematiche consentono di determinare importi decrescenti al crescere del reddito complessivo dell'avente diritto, fino ad annullarsi (nuovo art. 13 Tuir);

Le detrazioni per carichi di famiglia

Le detrazioni per "carichi di famiglia" previste dall'art. 12 del Tuir, spettano per:

- il coniuge a carico
- 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 ininfluente il giorno in cui si verifica l'evento che comporta il sorgere o la perdita delle condizioni. Ad esempio, nell'ipotesi di nascita di un figlio nel mese di ottobre, la detrazione compete per tre mesi considerando anche il mese di ottobre.

La detrazione per il coniuge a carico

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

In materia di detrazioni per carichi di famiglia, rilevanti novità sono state introdotte dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 228, c.d. "**Legge di Stabilità 2013**", la quale ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2013, un incremento dell'importo delle detrazioni Irpef previste dall'art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR per i figli a carico.

In particolare, la citata legge, rispetto agli importi vigenti fino al 31 dicembre 2012, **ha elevato**:

- **da 800 a 950 euro, l'importo della detrazione spettante per ciascun figlio a carico**, ivi inclusi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati, **di età pari o superiore a tre anni**;
- **da 900 a 1.220 euro, l'importo della detrazione per ciascun figlio di età inferiore a tre anni**;
- **da 220 euro a 400 euro, l'importo aggiuntivo della detrazione per ogni figlio portatore di handicap**.

A seguito delle modifiche introdotte, pertanto, l'importo annuo delle detrazioni risulta così determinato:

Importo annuo (euro)	Ipotesi
950	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni
1.220	Per ogni figlio di età inferiore a 3 anni
1.350 (950 + 400)	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni, portatore di handicap
1.620 (1.220+400)	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
1.150 (950 + 200)	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni
1.420 (1.220 + 200)	Per ogni figlio di età inferiore a 3 anni
1.550 (950+ 400 + 200)	Per ogni figlio di età maggiore di 3 anni, portatore di handicap
1.820 (1.220 + 400 + 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.

Raggiungimento del 3° anno di età da parte del figlio nel corso dell'anno

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 (1.220 euro);
- per 7/12, restante periodo da giugno a dicembre, la detrazione teorica prevista per i figli di età superiore a 3 anni (950euro).

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".

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

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:

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

In presenza di 3 figli la formula sarà:

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

Il risultato del rapporto incrementato di 15.000 per ogni figlio successivo al primo deve successivamente essere applicato alla detrazione teorica riferita a tutti i figli a carico, compreso il primo. Il medesimo rapporto incrementato di 15.000 per ogni figlio successivo al primo si applica per l'intero anno senza alcun ragguaglio al periodo in cui i figli risultano a carico. Pertanto, in caso di variazione, in corso d'anno, del numero dei figli (ad esempio, nascita di un 2° figlio), fin dal mese in cui si verifica l'evento si dovrà incrementare di 15.000 il valore di 95.000 presente nel rapporto e, in sede di conguaglio, si dovrà utilizzare quest'unico rapporto incrementato, senza effettuare alcuna distinzione dei due periodi. Per contro, occorre ragguagliare l'ammontare della detrazione teorica con riferimento ai mesi nel corso dei quali i figli sono risultati a carico del contribuente e della eventuale ripartizione del carico familiare tra i genitori.

La formula utile per la determinazione della detrazione effettivamente spettante per ciascun figlio potrà, a seconda dei casi risultare così :

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

Se il valore che scaturisce dal suddetto rapporto è:

- pari a 0 (reddito complessivo uguale o maggiore di 95.000, eventualmente aumentato degli ulteriori incrementi di 15.000 per ciascun figlio oltre al primo) la detrazione non compete;
- pari a 1 (reddito complessivo = 0), la detrazione non compete.
- compreso tra 0 e 1, il coefficiente si assume nelle prime 4 cifre decimali.

Riepilogando, in presenza di nuclei con più figli, il sostituto d'imposta dovrà tenere conto:

- della maggiorazione di 15.000 euro per ogni figlio oltre al primo, in presenza di nuclei con più di 1 figlio, a valere per tutti i figli del nucleo. Detta maggiorazione si aggiunge al valore fisso di 95.000 presente al numeratore e al denominatore del rapporto;
- della maggiorazione in presenza di nuclei con più di 3 figli a carico, di 200 euro a partire dal primo figlio. Detta maggiorazione si aggiunge a quella teoricamente spettante per il figlio a carico;

Ripartizione tra i genitori della detrazione per figli a carico



Dal 2007 è cambiato il meccanismo di ripartizione della detrazione tra i genitori. In pratica, non è più possibile, per le detrazioni per i figli a carico, ripartire liberamente e discrezionalmente la percentuale di carico tra i genitori, a seconda della convenienza economica, come avveniva per la Family no tax area. La percentuale di carico familiare dovrà obbligatoriamente e rigidamente essere **ripartita al 50%** tra i genitori, non legalmente ed effettivamente separati.

Alla suddetta regola generale è possibile derogare quando i due genitori si accordino per attribuire l'intera detrazione (100%) al genitore che possiede il reddito complessivo più elevato.

Genitori legalmente ed effettivamente separati

Nei casi di genitori legalmente ed effettivamente separati, come pure nel caso di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, è prevista una disciplina di ripartizione della detrazione per figli a carico un po' particolare. Infatti, a tali genitori è concessa la possibilità di mettersi d'accordo per attribuirsi tra loro la detrazione nella misura del 50% oppure di attribuirla totalmente al genitore con il reddito più elevato.

Tuttavia, quando i genitori non riescono a trovare un accordo la norma prevede, al fine di evitare ingiustificate discriminazioni quanto specificato nella seguente tabella:

AFFIDAMENTO DISGIUNTO (A UN SOLO GENITORE)		
In mancanza di un accordo tra i genitori che preveda la ripartizione della detrazione al 50% tra gli stessi, oppure l'attribuzione della detrazione al 100% a favore del genitore con il reddito più elevato		<p>La detrazione spetta interamente (100%), al genitore affidatario.</p> <p>In caso di impossibilità da parte del genitore affidatario a fruire della detrazione, in tutto o in parte, per i limiti di reddito (imposta incapiente), la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore. Quest'ultimo è però tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione.</p>
AFFIDAMENTO CONGIUNTO		
In mancanza di un accordo tra i genitori che preveda l'attribuzione della detrazione al 100% al genitore con il reddito più elevato		<p>La detrazione spetta ad entrambi i genitori nella misura del 50%.</p> <p>In caso di impossibilità da parte di uno dei genitori per i limiti di reddito (imposta incapiente) a fruire della detrazione in tutto o in parte, la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore. Quest'ultimo è però tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari al 50% della detrazione stessa.</p>



Con la circolare **19/E del 1 giugno 2012**, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una serie di risposte a quesiti, in particolare al punto 4 si occupa di due questioni. La prima attiene proprio le detrazioni in caso di genitori divorziati.

In particolare il quesito verte su una situazione molto particolare, che riguarda l'attribuzione della detrazione al 100% al genitore divorziato che vive con il figlio maggiorenne, per la quale la madre corrisponde al padre un assegno di mantenimento. In questo caso, non si tratta di affidamento, tenuto conto che il figlio è maggiorenne, e partecipando anche la madre al mantenimento del figlio, spetta a lei il 50% della detrazione, che quindi non può essere riconosciuta al 100% al solo genitore convivente con il figlio. Questo in quanto, come ricorda l'Agenzia delle Entrate, l'art. 12 non fa riferimento alla residenza presso uno dei genitori per definire la ripartizione della detrazione.

Coniuge fiscalmente a carico dell'altro genitore

In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione per figli spetta a quest'ultimo al 100%.

Mancanza dell'altro genitore

In caso di nuclei familiari con un solo genitore ¹⁴, al primo figlio si applica, sempre che più favorevole rispetto a quella prevista per i figli a carico, la sola detrazione spettante per il coniuge a carico di cui all'art. 12 comma 1 lettera a) del Tuir con esclusione quindi della detrazione di cui all'art. 12 comma 1 lettera b).

Per "primo figlio" si intende quello di età anagrafica maggiore tra quelli a carico. La previsione che il lavoratore, nella dichiarazione di spettanza delle detrazioni, si debba limitare a indicare se sussistono le condizioni (ipotesi di mancanza del coniuge), affinché, se più conveniente, possa beneficiare della detrazione per il coniuge in luogo di quella prevista per il 1° figlio, fa sì che il calcolo della convenienza debba essere effettuato direttamente dal sostituto d'imposta. A tale proposito, per verificare la convenienza si deve confrontare la detrazione spettante con riferimento al coniuge e con quella spettante con riferimento al figlio. In presenza di più figli, qualora risulti più conveniente la detrazione per coniuge a carico rispetto a 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 2.840,51¹⁵.

¹⁴Per 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.

¹⁵ 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.

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 ragguaglio 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 0¹⁶) la predetta detrazione va attribuita per l'intero periodo d'imposta, senza effettuare alcun ragguaglio. 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.

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:

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

¹⁶ 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.

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

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

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

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

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

Padre

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

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

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

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

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 CU 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 nella nuova CU, 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 **2016** (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: 950 euro;
- n. 1 figlio < 3 anni: 1.220 euro.

Detrazione spettante:

$$2.170 \times [(95.000 + 15.000) - RC] / [95.000 + 15.000]$$

2° caso

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

- n. 1 figlio < 3 anni: 1.220
- n. 1 figlio portatore di handicap > 3 anni: 950 + 400 = 1.350

Detrazione spettante:

$$2.570 \times [(95.000 + 15.000) - RC] / [95.000 + 15.000]$$

3° caso

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

- n. 2 figli > 3 anni, per 12 mesi: 1.900
- n. 1 figlio portatore di handicap < 3 anni, a carico per 3 mesi: $1.620 / 12 \times 3 \text{ mesi} = 405$

Detrazione spettante:

$$2.305 \times [(95.000 + 30.000) - RC] / [95.000 + 30.000]$$

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 giugno e passa a carico del coniuge
- n. 1 figlio < 3 anni, nato il 23 luglio.

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: $(950 + 200 + 950 + 200) = 2.300$

- n. 1 figlio che si sposa il 16 giugno: $(950 + 200) / 12 \times 6 \text{ mesi} = 575$

- n. 1 figlio nato il 23 luglio: $(1.220 + 200) / 12 \times 6 = 710$

Detrazione spettante:

$$3.585 \times [(95.000 + 45.000) - RC] / [95.000 + 45.000]$$

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 (950) di ulteriori 200 euro per tutti i figli, fermo restando che per il 4° figlio tale incremento va proporzionato ai mesi di spettanza:

$$(950 + 200) + (950 + 200) + (950 + 200) + [(1.220 + 200) / 12 \times 6] \times 50\% = 2.080$$

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 € 173,33 $[1/12 \text{ di } 2.080]$ + l'importo effettivo di € 100,00 $[1/12 \text{ di } € 600]$.

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:

$$(950 + 200) + (950 + 200) + (950 + 200) + [(950 + 200) / 12 \times 7] \times 50\% = 2.060,42$$

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:
 $(950 + 400) \times [(95.000 + 30.000) - 30.000] / (95.000 + 30.000) =$
 $1.350 \times 0,76 = € 1.026$
 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 1.026 (detrazione per figlio)
 Detrazione spettante per gli altri 2 figli:
 $(950 \times 2) \times [(95.000 + 30.000) - 30.000] / (95.000 + 30.000) =$
 $1.900 \times 0,76 = 1.444$

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:
 $950 \times [(95.000 + 30.000) - 30.000] / (95.000 + 30.000) =$
 $950 \times [125.000 - 30.000] / 125.000 =$
 $950 \times 95.000 / 125.000 =$
 $950 \times 0,76 = 722$
 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 722 (detrazione per figlio)
 Detrazione spettante per gli altri 2 figli:
 $(950 \times 2) \times [(95.000 + 30.000) - 30.000] / (95.000 + 30.000) =$
 $1.900 \times [125.000 - 30.000] / 125.000 =$
 $1.900 \times 95.000 / 125.000 =$
 $1.900 \times 0,76 = 1.444$

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 = € 4.600
 Ulteriore detrazione = € 1.200
 Genitore 1 (reddito € 30.000)
 $(€ 140.000 - € 30.000) / € 140.000 = 0,7857$
 La detrazione ordinaria è teoricamente attribuibile, pertanto ha diritto al riconoscimento dell'ulteriore detrazione:
 $€ 1.200 \times 50\% = € 600$
 Genitore 2 (reddito € 100.000)
 Detrazione ordinaria:
 $€ 4.600 \times (€ 140.000 - € 100.000) / € 140.000 = € 1.314,22$
 Ulteriore detrazione:
 $€ 1.200 \times 50\% = € 600$

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 = € 4.600

Ulteriore detrazione = € 1.200

Genitore 1 (reddito € 30.000)

Detrazione ordinaria:

$$€ 4.600 * 50\% * \frac{(€ 140.000 - € 30.000)}{€ 140.000} = € 2.300 * 0,7857 = € 1.807,11$$

Ulteriore detrazione

$$€ 1.200 * 50\% = € 600$$

Genitore 2 (reddito € 150.000)

Detrazione ordinaria:

$$€ 4.600 * 50\% * \frac{(€ 140.000 - € 150.000)}{€ 140.000} = € 2.300 * 0 = 0$$

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. 433¹⁷ 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.

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

¹⁷I 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.

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	1.880¹⁸
Da 8.000,01 a 28.000	978 + [902 x (28.000 – reddito) / 20.000]
Da 28.000,01 a 55.000	978 + [(55.000 – reddito) / 27.000]
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 è stato ad esempio il 2012);
- i giorni presenti in periodi di lavoro contemporanei vanno conteggiati una sola volta.

Circa i valori da rapportare al periodo di lavoro nell'anno ¹⁹ 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 1.880;
- per i contribuenti percettori di un reddito da 8.000,01 a 28.000, dei valori pari a 978 e 902 euro;
- infine, per i contribuenti percettori di un reddito da 28.000,01 a 55.000 euro del valore pari a 978 euro.

Esempio

Per un contribuente percettore di un reddito pari a 10.000 euro che **nell'anno d'imposta 2014** 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:

$$(978/365 \times 306) + [(902/365 \times 306) \times [(28.000 - 10.000) / 20.000]] =$$

$$819,91 + [756,20 \times 0,9000]$$

$$819,91 + 680,58 = 1.500,49$$

Detrazione per la prima fascia reddituale

La norma prevede che se il reddito complessivo non supera 8.000 euro spetta una detrazione pari a **1.880 euro**.

Tale detrazione non può comunque mai essere inferiore a:

- **690 euro**, in caso di rapporto di lavoro a tempo indeterminato (di durata inferiore all'anno, come nel caso di inizio o cessazione del rapporto in corso d'anno)
- **1.380 euro**, in caso di rapporto di lavoro a tempo determinato.

La finalità di questa agevolazione risiede nella volontà di garantire, in analogia con quanto si verificava in applicazione della c.d. "No tax area", un'area di esenzione dall'imposizione fiscale per i redditi minimi derivanti da rapporti di lavoro inferiori all'anno.

Ragguaglio al periodo di spettanza delle detrazioni minime di € 690 e € 1.380

Il sostituto d'imposta è tenuto, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 23, comma 2, lettera a) del DPR 600/73, a rapportare l'importo della detrazione spettante al periodo di paga e ai sensi del successivo comma 3 a determinare, in sede di conguaglio, l'ammontare spettante.

In proposito tanto la circolare n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate (paragrafo 2.3 rapporti di lavoro inferiori all'anno) del 16 Marzo 2007, quanto più recentemente le istruzioni allegate alla certificazione modello CU, precisano che laddove il rapporto di lavoro risulti, per effetto di contratti **a tempo determinato o di contratti a tempo indeterminato in ipotesi di assunzione e/o cessazione nel corso dell'anno, di durata inferiore all'anno**, il sostituto è tenuto a operare il ragguaglio al periodo di spettanza nell'anno della detrazione di cui

¹⁸Se 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.

¹⁹ In caso di anno bisestile, l'anno deve essere considerato sempre come composto da 365 giorni.

trattasi **anche** con riferimento alle previste misure minime ovvero 690 euro per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e 1.380 euro per i rapporti di lavoro a tempo determinato a meno che non vi sia una esplicita richiesta del lavoratore per l'attribuzione integrale di dette misure minime. Una precisazione quest'ultima che se correttamente interpretata obbligherebbe il sostituto d'imposta, in ipotesi di rapporto di lavoro di durata inferiore all'anno,

- dapprima a ragguagliare al periodo di lavoro nell'anno la detrazione base ovvero 1.880,00 euro
- e solo successivamente, ove il risultato del predetto ragguaglio dovesse rilasciare un valore inferiore a 690,00 euro in caso di rapporti di lavoro a tempo indeterminato ovvero inferiore a 1.380,00 euro in caso di rapporti di lavoro a tempo determinato, a ragguagliare l'importo delle predette detrazioni minime sempre al periodo di lavoro.

Attribuzione della detrazione in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto

In sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto appare opportuno, alla luce delle indicazioni fornite dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 16 Marzo 2007, distinguere l'ipotesi in cui il lavoratore risulti in forza per l'intero anno d'imposta da quella nella quale il dipendente risulti, invece, occupato, per effetto di assunzione e/o cessazione nel corso dell'anno, soltanto per una parte dell'anno d'imposta.

Lavoratore in forza per l'intero periodo d'imposta con reddito complessivo non superiore a 8 mila euro	
Assunto a tempo indeterminato	(1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) dove <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 690 si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di (1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 690 si assumerà l'importo di 690 euro
Assunto a tempo determinato	(1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) dove <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 1.380 si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di (1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 1.380 si assumerà l'importo di 1.380 euro

Esempio: 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 2017** e in aspettativa senza retribuzione da Gennaio a Settembre **2017**. In tal caso, il sostituto accertando il diritto ad una detrazione inferiore a 690 euro ($1.880 / 365 \times 92 = 473,86$) attribuirà, in sede di conguaglio, una detrazione pari a 690 euro;

Esempio: 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 **2017** e in aspettativa senza retribuzione da Gennaio a Settembre **2017**. In tal caso, il sostituto accertando il diritto ad una detrazione inferiore a 1.380 euro ($1.880 / 365 \times 92 = 473,86$) attribuirà, in sede di conguaglio, una detrazione pari a 1.380 euro.

Lavoratore in forza per una parte del periodo d'imposta con reddito complessivo non superiore a 8 mila euro (assunzione e/o cessazione nel corso dell'anno)	
Assunto a tempo indeterminato	(1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) dove <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 690, si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di (1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 690 si assumerà l'importo 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	(1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) dove <ul style="list-style-type: none"> • in caso di risultato superiore a 1.380, si assumerà l'importo scaturente dall'applicazione di (1.880 / 365 x n. giorni di spettanza nell'anno) • mentre in caso di risultato pari o inferiore a 1.380 si assumerà l'importo 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 2017** e non richiedente l'integrale attribuzione della detrazione minima. In tal caso, il sostituto, in sede di conguaglio, verificato che il ragguaglio della detrazione base al periodo di lavoro rilascia un importo inferiore a quello della detrazione minima (infatti, $1.880 / 365 \times 92 = 473,86 < 690$), attribuirà, per effetto del ragguaglio 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 2017** e non richiedente l'integrale attribuzione della detrazione minima. In tal caso, il sostituto, in sede di conguaglio, verificato che il ragguaglio della detrazione base al periodo di lavoro rilascia un importo inferiore a quello della detrazione minima (infatti, $1.880 / 365 \times 92 = 473,86 < 1.380$) attribuirà, per effetto del ragguaglio 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 2017** e non richiedente l'integrale attribuzione della detrazione minima. In tal caso, il sostituto, in sede di conguaglio, verificato che il ragguaglio della detrazione base al periodo di lavoro rilascia un importo superiore a quello della detrazione minima (infatti, $1.880 / 365 \times 152 = 782,90 > 690$), attribuirà una detrazione pari a 782,90.

Detrazione per la seconda fascia reddituale

La detrazione spettante sul reddito complessivo compreso tra 8.000,01 e 28.000 euro si ottiene **sommando** all'importo teorico di **978,00** il risultato che scaturisce dalla seguente formula matematica: $902 \times (28.000 - \text{reddito}) / 20.000$

In pratica, la detrazione base di **978,00** può essere incrementata di un ulteriore quota il cui importo varia in relazione al reddito. L'incremento oscilla tra 902 euro (in ipotesi di reddito pari a 8.000,01) e 0 (in ipotesi di reddito pari a 28.000)

Gli importi di 978,00 e di 902,00 devono essere ragguagliati al periodo di lavoro nell'anno. Tale ragguaglio può essere eseguito anche sul risultato finale della formula, dal momento che si perviene allo stesso risultato.

Esempio

Reddito di lavoro dipendente per 100 gg, dal 1° gennaio al 10 aprile **2017**, pari a 14.000 euro

Detrazione spettante: $(978/365 \times 100) + [(902/365 \times 100) \times (28.000 - 14.000) / 20.000]$

$267,95 + [247,12 \times 0,7000]$

$267,95 + 172,98 = 440,93$

oppure:

$978 + [902 \times (28.000 - 14.000) / 20.000 =$

$978 + [902 \times 0,7000] =$

$978 + 631,40 = 1.609,40$

$1.609,40 / 365 \times 100 = 440,93$

Detrazione per la terza fascia reddituale

La detrazione spettante sul reddito complessivo compreso tra 28.000,01 e 55.000 euro si ottiene **moltiplicando** l'importo teorico di **978** per il risultato che scaturisce dal rapporto matematico : $(55.000 - \text{reddito}) / 27.000$.

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 28.000,01 euro) la detrazione è pari a **978**
- maggiore di 0 e minore di 1, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

L'importo di 978 deve essere rapportato al periodo di lavoro nell'anno

La detrazione per contratti di locazione

Al sostituto d'imposta può spettare in presenza delle condizioni previste, di gestire le detrazioni sugli affitti (art. 16 Tuir).

Generalità

L'articolo 16 del TUIR, recentemente modificato dalla L. 244/2007 con decorrenza dal periodo d'imposta 2007, prevede l'attribuzione di ben 4 tipi di detrazioni per canoni di locazione :

- Generica, per tutti i contratti di locazione
- Specifica per i contratti di locazione c.d. convenzionati
- Specifica per i contratti di dipendenti trasferiti
- Specifica per contratti di locazione giovani 20-30 anni

Il sostituto deve attribuire la detrazione e la quota eccedente l'imposta netta (imposta lorda diminuita solo delle detrazioni di cui all'art. 12 (detrazioni per carichi di famiglia), 13 (altre detrazioni) e per oneri detraibili, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto, nei limiti del monte ritenute disponibili nel mese interessato dal conguaglio.

Deve essere indicato nel CU l'importo non attribuito all'avente diritto per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi. Appare evidente che la richiesta non può avvenire all'inizio dell'anno contemporaneamente con la richiesta delle altre detrazioni tramite il modello D23.

Detrazione generica per tutti i contratti di locazione

TUIR, art. 16 comma 01

“Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:

a) euro 300, se il reddito complessivo non supera euro 15.493,71

b) euro 150, se il reddito complessivo supera euro 15.493,71 ma non euro 30.987,41”

Tale detrazione interessa genericamente i contribuenti che hanno stipulato o rinnovato ai sensi della L. n. 431 del 1998 contratti di locazione di immobili utilizzati come abitazione principale.

Detrazione specifica per i contratti di locazione c.d. convenzionati

TUIR, art. 16 comma 1

“Ai soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale degli stessi, stipulati o rinnovati a norma degli articoli 2, comma 3, e 4, commi 2 e 3, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, spetta una detrazione complessivamente pari a:

a) lire 960.000 (n.d.r., euro 495,80), se il reddito complessivo non supera lire 30.000.000 (n.d.r., euro 15.493,71);

b) lire 480.000 (n.d.r., euro 247,90), se il reddito complessivo supera lire 30.000.000 (n.d.r., euro 15.493,71) ma non lire 60.000.000 (n.d.r., euro 30.987,41)”

Tale detrazione spetta ai contribuenti intestatari di contratti di locazione di immobili utilizzati come abitazione principale a condizione che il contratto di locazione sia stato stipulato o rinnovato secondo quanto disposto dall'art. 2, c. 3, e dell'art. 4, commi 2 e 3, della L. n. 431 del 1998 (c.d. contratti 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 mese di ottobre 2014, potrà beneficiare della detrazione per gli anni d'imposta 2014, 2015 e 2016. 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 2015, potrà essere fruita oltre che per l'anno 2016 anche per l'anno 2017).

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 2016** 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 2016.

Attribuzione del credito da parte dei sostituti

Il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 11 febbraio 2008 stabilisce le modalità di erogazione del credito di cui all'art. 16 del Tuir che non trova capienza nell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del Tuir

L'art. 1 del predetto provvedimento stabilisce che ai soggetti che percepiscono redditi di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR (ossia genericamente tutti i redditi di lavoro dipendente, pensione, nonché i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), sono attribuite le somme previste dall'art. 16 del TUIR (detrazione + credito d'imposta per incapienti)

Limiti e condizioni

Ai soggetti che percepiscono redditi di cui agli artt. 49 e 50 le detrazioni per canoni di locazione sono attribuite:

- **dai sostituti d'imposta ex artt. 23 e 29 del TUIR**

Genericamente tutti i sostituti d'imposta tenuti all'effettuazione delle ritenute con riferimento di redditi di lavoro dipendente, incluso lo Stato.

- **a seguito di richiesta da parte dell'avente diritto**

A tale fine il provvedimento stabilisce che la detrazione di cui all'articolo 16 del TUIR è attribuita sulla base della dichiarazione/richiesta presentata dall'avente diritto nella quale sono indicati:

- a) gli estremi di registrazione del contratto di locazione (data, numero di registrazione e codice identificativo dell'Ufficio delle Entrate, o dell'ex Ufficio del Registro, riportato sul Modello di versamento F23 con il quale è stata pagata l'imposta di registro);
- b) i requisiti richiesti dal medesimo articolo 16. Va valutata la modalità di esposizione anche se si ritiene sufficiente richiamare le condizioni principali delle norme in oggetto;
- c) il numero dei mesi per i quali l'immobile oggetto del contratto di locazione è adibito ad abitazione principale; si ritiene valido anche il criterio dei giorni utilizzato per le dichiarazioni dei redditi;
- d) l'attestazione dell'assenza di redditi ulteriori rispetto a quelli erogati dal sostituto d'imposta di cui agli articoli 49 e 50 del citato TUIR.

- **in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio**

A seguito di richiesta il riconoscimento delle detrazioni e dell'eventuale credito d'imposta per gli incapienti, deve pertanto avvenire esclusivamente in sede di conguaglio (in corso d'anno o a fine anno) e non nei singoli periodi di paga.

Modalità di recupero delle detrazioni

Il comma 2 dell'articolo 1 del provvedimento ministeriale stabilisce che, ai fini del riconoscimento dell'importo della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1- sexies, del TUIR, i sostituti d'imposta utilizzano, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile nel periodo di paga nel quale sono effettuate le operazioni di conguaglio, indicando nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CU) l'importo non attribuito all'avente diritto per insufficienza dell'ammontare complessivo delle ritenute per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi.

Stante il tenore letterale di tale disposizione:

- tale procedura si rende applicabile esclusivamente con riferimento all'eventuale credito d'imposta per gli incapienti (comma 1 – sexies); per la detrazione "ordinaria", si applicano pertanto le normali modalità di attribuzione entro l'ammontare dell'imposta lorda del percipiente;
- qualora il monte ritenute disponibile nel mese di effettuazione delle operazioni di conguaglio non fosse disponibile, non è previsto alcun rimando ai mesi successivi, ma l'indicazione dell'importo non attribuito nel modello CU, per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi;
- nella relazione illustrativa al provvedimento si afferma che, in presenza di una pluralità di aventi diritto, il sostituto d'imposta riconosce a ciascuno di essi l'incapienza nella percentuale determinata dal rapporto tra il monte ritenute disponibile nel periodo di paga nel quale è effettuato il conguaglio e l'ammontare complessivo dell'incapienza da riconoscere a tutti gli aventi diritto; anche in tal caso gli importi non attribuiti devono essere evidenziati nel modello CU.

Determinazione della detrazione

Per la determinazione della detrazione, occorre fare riferimento agli scaglioni sopra citati; in relazione a tale calcolo si osserva che ai fini dell'individuazione dello scaglione occorre fare riferimento al reddito complessivo così come determinato in sede di conguaglio. In tale ambito assumono rilievo anche gli oneri deducibili ex art. 51, comma 1, lett. h), quali ad esempio le somme versate ai fondi previdenza.

Determinazione del credito d'imposta per incapienti

Per espressa previsione legislativa l'ammontare del credito d'imposta ex art. 16, comma 1 –sexies del TUIR, è pari all'eventuale importo positivo che scaturisce dalla seguente differenza:

Detrazione complessivamente spettante ex art. 16 (meno) (IRPEF lorda – detrazioni ex artt. 12 e 13 del TUIR)

Con riferimento alle detrazioni ex art. 12 e 13 del TUIR, evidentemente ci si riferisce a tutte le detrazioni per carichi di famiglia (coniuge, figli ed altri familiari a carico), e per redditi di lavoro dipendente (o pensione), effettivamente spettanti. Tali importi in sostanza sono quelli che scaturiscono al momento dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio sulla base dei dati reddituali disponibili in tale circostanza. Qualche perplessità si esprime riguardo alla determinazione di tale credito d'imposta, in presenza di eventuali altre detrazioni (ad es. detrazioni ex art 15 del TUIR). Stante il tenore letterale della disposizione, sembra infatti che, il credito d'imposta spetti sulla base della predetta differenza, indipendentemente dalla presenza di eventuali altre detrazioni.

Esempio

Si ipotizzi un soggetto con imposta lorda pari a € 230 e le seguenti detrazioni:	
detrazione per oneri ex art. 15	€ 165
detrazioni per figli	€ 100
detrazione per canoni locazione	€ 992
Posto che le 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.

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 detrazioni²⁰ e si impegni tempestivamente a comunicare le eventuali variazioni.

Per quanto riguarda il reddito complessivo da considerare ai fini della determinazione delle detrazioni effettivamente spettanti, il sostituto assumerà salvo diversa indicazione del lavoratore, in via presuntiva, quello di lavoro dipendente che lo stesso andrà a corrispondere nello stesso anno d'imposta.

Il lavoratore ha la facoltà di comunicare al proprio sostituto d'imposta l'ammontare degli altri redditi che egli presume di conseguire, al fine di determinare la misura delle ritenute più conforme al suo reddito complessivo. In base a quanto previsto dalla L. 247/2007 (Finanziaria 2008), con effetto a decorrere dall'anno d'imposta 2007, il reddito complessivo da considerare ai fini del riconoscimento delle detrazioni d'imposta per carichi di famiglia e per altre detrazione si assume al netto del reddito derivante dall'abitazione principale e relative pertinenze.

Nozione di “reddito complessivo”

Come si è avuto modo di constatare, la misura delle detrazioni d'imposta è commisurata al reddito complessivo. Il reddito complessivo a cui la norma fa riferimento per il calcolo delle detrazioni è costituito dalla somma di tutti i redditi che concorrono a formarlo, al lordo degli oneri deducibili.

La legge Finanziaria 2008, prevede già a decorrere dall'anno 2007, con modifiche apportate agli artt. 12 e 13 del TUIR che, ai soli fini dell'attribuzione delle detrazioni d'imposta per “carichi di famiglia” e per le “altre detrazione” il reddito complessivo si assume **al netto del reddito derivante dall'abitazione principale e relative pertinenze**.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 15/E del 16 marzo 2007 ha precisato al p. 2.1 che il sostituto d'imposta dovrà considerare, in via presuntiva, quale reddito complessivo **il reddito di lavoro dipendente** o assimilato o equiparato che nel corso dell'anno corrisponde al lavoratore, salvo eventuale diversa indicazione da parte del lavoratore stesso. Al lavoratore, infatti, resta sempre possibile indicare al proprio sostituto d'imposta l'ammontare del reddito complessivo che egli presume di conseguire (senza più includervi il reddito per l'abitazione principale e quello delle relative pertinenze), al fine di consentire al datore di lavoro di commisurare le detrazioni d'imposta ad un reddito che si avvicini quanto più possibile al reddito anziché al solo reddito di lavoro dipendente.

In sede di conguaglio fiscale di fine anno o di fine rapporto, il sostituto d'imposta dovrà considerare il reddito di lavoro dipendente effettivamente erogato dal quale sono escluse, ai sensi dell'art. 51, c. 2 lettera h) del Tuir le somme trattenute al dipendente per gli oneri deducibili di cui all'art. 10 del medesimo Tuir.

Applicazione aliquota superiore

È facoltà del lavoratore chiedere al proprio sostituto d'imposta l'applicazione in corso d'anno di aliquote d'imposta superiori al fine di ridurre il debito in sede di conguaglio.

²⁰La 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).

Le comunicazioni azienda-lavoratori

Le dichiarazioni del lavoratore

Ai fini della attribuzione delle detrazioni per carichi di famiglia, di cui all'art. 12 del TUIR, e di altre eventuali agevolazioni fiscali, il datore di lavoro deve ricevere dal lavoratore interessato specifiche dichiarazioni. E' importante sottolineare che, in base all'art. 7 del D.L. n. 70/2011, **non è più obbligatoria la comunicazione annuale dei dati relativi alle detrazioni per familiari a carico**, essendo la stessa necessaria solo nel caso in cui siano intervenute variazioni rispetto all'anno precedente.

Quanto alle altre detrazioni, di cui all'art. 13 del TUIR, il sostituto di imposta potrà procedere al loro riconoscimento anche in mancanza di una specifica richiesta da parte del lavoratore, sebbene ragioni di opportunità suggeriscano di presentare la dichiarazione di spettanza anche in assenza di uno specifico obbligo di legge. Il modello D23, predisposto da INAZ, assolve a questa importante esigenza per quanto riguarda la richiesta delle detrazioni per lavoro dipendente (art. 13 TUIR) e per carichi di famiglia (art. 12 TUIR) e per comunicare le eventuali variazioni delle condizioni di spettanza, per comunicare redditi percepiti in altri rapporti di lavoro e richiedere una tassazione particolare per evitare conguagli a debito elevati. Vi sono altre detrazioni fiscali eventualmente spettanti al dipendente/collaboratore che il sostituto d'imposta, se richieste, è tenuto a riconoscere. Deve essere, inoltre, tenuto presente che, per alcune particolari detrazioni, è stato assegnato al sostituto anche l'onere di riconoscere la detrazione non attribuita per incapienza dell'imposta (credito). L'analisi che segue ha lo scopo di evidenziare le diverse situazioni che richiedono una formale richiesta dei lavoratori indirizzata al datore del lavoro. Le richieste o comunicazioni che il dipendente è tenuto a fornire al datore di lavoro, che qui ci interessa esaminare sono:

- 1) richiesta della detrazione minima garantita per redditi complessivi non superiori a 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 determinato. Si tratta ad esempio di rapporti part time o inferiori all'anno (per cessazione del rapporto di lavoro e/o assunzione in corso d'anno). La detrazione non varia in funzione del reddito complessivo ma, il sostituto d'imposta, deve attribuirle sulla base dei giorni di durata del rapporto di lavoro. Secondo quanto precisato nella circ. n. 15/E dell'Agenzia delle Entrate, l'applicazione integrale della misura minima deve essere operata sin dal primo periodo di paga laddove il lavoratore, in sede di assunzione, dichiara al proprio sostituto di non possedere altri redditi oltre quelli che andrà a percepire nel corso del rapporto di lavoro ed il sostituto medesimo accerti la sussistenza della condizione di reddito presunto non superiore a 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 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 ragguagliata al periodo di lavoro

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

Firma del dipendente.....

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 sulla CU al fine di consentirne il recupero in sede di dichiarazione.

Fac-simile richiesta credito da ulteriore detrazione "incapiente"

Ad integrazione della dichiarazione 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 da ex coniuge

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi derivanti dagli assegni periodici di mantenimento conseguiti dal coniuge separato, ad esclusione di quelli per il mantenimento dei figli, è riconosciuta una detrazione, non rapportata ad alcun periodo nell'anno (in misura piena anche se l'assegno è stato erogato solo in un periodo dell'anno) e non cumulabile con quelle altre previste dallo stesso art. 13, pari a quella prevista nel caso di presenza di redditi da pensione percepiti da soggetti che hanno meno di 75 anni (detrazione di cui al comma 3 dell'art. 13 del Tuir). La disposizione riguarda anche i sostituti d'imposta nel caso debbano trattenere ad un dipendente l'assegno di mantenimento e versarlo ad altro soggetto con obbligo di elaborare un cedolino paga riconoscendo o meno, secondo la richiesta del dipendente, le detrazioni. Se il percipiente è a sua volta un dipendente, il sostituto dovrà valutare e riconoscere la detrazione più conveniente tra quella di lavoro dipendente e questa legata all'assegno di mantenimento.

Fac-simile richiesta detrazione assegni periodici di mantenimento corrisposti dall'ex coniuge

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

CHIEDE

in qualità di percettore di assegno periodico di mantenimento di cui all'art. 10 c. 1 lett. c) TUIR, l'attribuzione, ai sensi dell'art. 13 c. 5-bis TUIR, della detrazione di cui all'art. 13 c. 3 TUIR ossia quella prevista a favore dei pensionati con meno di 75 anni, in misura piena.

Firma del dipendente.....

Detrazione per canoni di locazione

Spetta al sostituto d'imposta anche la gestione delle detrazioni sugli affitti (art. 16 Tuir). L'articolo in questione prevede ben 4 diverse tipologie di detrazione per canoni di locazione:

- ai titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati in base alla Legge n. 431/1998 (contratti di locazione convenzionati ossia basati su accordi definiti in sede locale);
- ai titolari di altri contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della stessa Legge n. 431/1998;
- ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito la propria residenza nel Comune o in uno di quelli limitrofi nei tre anni antecedenti quello di richiesta della detrazione e siano titolari di contratti di locazione di unità immobiliare adibite ad abitazione principale degli stessi e situate nel nuovo Comune di residenza, a non meno di 100 chilometri di distanza dal precedente e comunque al di fuori della propria Regione
- ai giovani 2 di età compresa fra i 20 e i 30 anni che stipulano un contratto di locazione ai sensi della legge n. 431/1998 per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti.

Tali detrazioni non sono cumulabili fra loro; pertanto il contribuente può scegliere quella più favorevole in sede di determinazione di reddito di lavoro dipendente e assimilati. Il Decreto Min. Economia dell'11 febbraio prevede che dal 2008 le detrazioni possono essere richieste dai percettori di soli redditi di lavoro dipendente o assimilati ai propri sostituti: nella richiesta vanno indicati gli estremi di registrazione del contratto di locazione, i requisiti indicati dall'art. 16 TUIR, i mesi per i quali l'immobile è adibito ad abitazione principale e il mancato possesso di altri redditi. Il sostituto è tenuto ad attribuire, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto, la detrazione per canoni e l'eventuale quota eccedente nel caso in cui l'ammontare della detrazione risulti maggiore dell'imposta lorda diminuita delle sole detrazioni di cui all'art. 12 (detrazioni per carichi di famiglia) e 13 (altre detrazioni). Il riconoscimento della quota "incapiente" è possibile nei limiti del monte ritenute disponibili nel mese interessato dal conguaglio. Deve essere indicato nella CU l'importo non attribuito all'avente diritto per consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi.

Fac-simile richiesta detrazione canoni di locazione

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

CHIEDE

Ai sensi dell'art. 16 TUIR, l'attribuzione in sede di conguaglio, della seguente detrazione per canoni di locazione e dell'eventuale quota che non ha trovato capienza (credito) nell'imposta lorda diminuita delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR.

- ☐ detrazione ai titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati in base alla Legge n. 431/1998 (contratti di locazione convenzionati)
- ☐ detrazione ai titolari di altri contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della stessa L. 431/98
- ☐ detrazione ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito la propria residenza nel Comune o in uno di quelli limitrofi nei tre anni antecedenti quello di richiesta della detrazione, titolari di contratti di locazione di unità immobiliare adibite ad abitazione principale degli stessi e situate nel nuovo Comune di residenza, a non meno di 100 Km distante dal precedente e comunque al di fuori della propria Regione
- ☐ ai giovani di età compresa fra 20 e 30 anni che stipulano un contratto di locazione ai sensi della L. 431/98 per l'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti.

A tal fine dichiara quanto segue:

gli estremi di registrazione del contratto di locazione (data, n. registrazione, codice identificativo Uff. Entrate)

.....
i requisiti previsti dall'art. 16 TUIR per la specifica detrazione richiesta (vedi sopra).....

.....N. mesi per i quali l'immobile è
adibito ad abitazione principale.....

☐ Assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR.

Firma del dipendente.....

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 all'art. 12 del TUIR su richiesta del lavoratore (ricordiamo che per le detrazioni di cui all'art. 12 del TUIR non è più necessario presentare annualmente la dichiarazione di spettanza, essendo obbligatorio comunicare solo le eventuali variazioni intervenute); - attribuisce le detrazioni di imposta di cui all'art. 13 del TUIR anche in assenza di una specifica richiesta da parte del lavoratore; - non attribuisce le detrazioni d'imposta di cui all'art. 12 e 13 del TUIR, su richiesta del lavoratore - attribuisce, su richiesta del lavoratore, la detrazione minima garantita di cui all'art. 13, c. 1 lett. a) del TUIR (per redditi complessivi non superiori a € 8.000, € 690 per i rapporti a tempo indeterminato; € 1.380 per i rapporti a tempo determinato); - attribuisce, su richiesta del lavoratore, la detrazione per assegno di mantenimento di cui all'art. 13 c. 3 del TUIR pari a quella prevista in presenza di redditi di pensione percepiti dai soggetti con meno di 75 anni di età 	<p>Il lavoratore dipendente o assimilato ha facoltà:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di richiedere le detrazioni d'imposta di cui all'art. 12 e 13 dichiarando di averne diritto indicando le condizioni di spettanza ed impegnandosi a comunicare tempestivamente eventuali variazioni. È possibile effettuare tale richiesta anche a fine anno; - di non richiedere le detrazioni d'imposta di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR - di richiedere la detrazione minima garantita di cui all'art. 13, c. 1 lett. a) del TUIR (per redditi complessivi non superiori a € 8.000, € 690 per i rapporti a tempo indeterminato; € 1.380 per i rapporti a tempo determinato); - di richiedere in qualità di soggetto percettore di assegno di mantenimento da parte dell'ex coniuge, la detrazione di cui all'art. 13 c. 3 del TUIR pari a quella prevista in presenza di redditi di pensione percepiti dai soggetti con meno di 75 anni di età - di comunicare "altri redditi".
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>
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 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 del 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 CU	
<p>Il sostituto è tenuto, su richiesta del lavoratore cessato, al rilascio della certificazione CU entro 12 giorni dalla richiesta</p>	<p>Il lavoratore può richiedere ed ottenere in caso di cessazione del rapporto di lavoro, la certificazione CU, 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, 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>

D23

DICHIARAZIONE AI FINI DELLE DETRAZIONI D'IMPOSTA SPETTANTI - D 23 2017 Ed. Gennaio 2017

(art. 23, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e succ. modificazioni e integrazioni)

Il/la sottoscritto/a

luogo di nascita

prov.

data di nascita

codice fiscale

domicilio fiscale (comune/prov/reg.) alla data del 1° gennaio 2017

domicilio fiscale (comune/prov/reg.) alla data di compilazione

in qualità di percettore redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati dalla Ditta/Committente:

Dichiara sotto la propria responsabilità di aver **diritto per l'anno 2017** alle seguenti detrazioni d'imposta (contrassegnare le caselle che interessano).**DETRAZIONI LAVORO DIPENDENTE ED ASSIMILATI** (art. 13 c.1 e c.2 del TUIR)SI ☐ NO ☐ 1) Dal _____ al _____**DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA** (art. 12 del TUIR)SI ☐ NO ☐ **CONIUGE A CARICO** (art. 12, c.1, lett. a) e b)

Codice Fiscale (indicare il codice fiscale del coniuge anche se non fiscalmente a carico)

dal 2) _____

al 3) _____

N.B.: Nella definizione di coniuge è da intendersi anche la persona unita civilmente ai sensi dell'art. 1 c.20 L.76/2016

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

N° familiari a carico: _____

Codice Fiscale	dal 2)	al 3)	percentuale ripartizione	altra percentuale
			al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	_____ <input type="checkbox"/>
			al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	_____ <input type="checkbox"/>
			al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <input type="checkbox"/>	_____ <input type="checkbox"/>
			al 50% <input type="checkbox"/> al 100% <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** 4) _____ 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 CU degli precedenti datori 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 690 PER RAPPORTI A TEMPO INDETERMINATO E AD EURO 1.380 PER RAPPORTI A TEMPO DETERMINATO AI SENSI DELL'ART. 13, C. 1, LETT. A DEL TUIR**
- ☐ **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 € 5.164,57)**
- ☐ **PRIMA ISCRIZIONE A PREVIDENZA OBBLIGATORIA SUCCESSIVAMENTE AL 1° GENNAIO 1996 (AI FINI DELL'APPLICAZIONE DEL MASSIMALE CONTRIBUTIVO ANNUO)**
- ☐ **DICHIARA DI RINUNCIARE ALL'ATTRIBUZIONE DEL CREDITO BONUS IRPEF (TUIR, ART. 13, c. 1 bis)**
- ☐ 1) **RICHIEDE L'EVENTUALE ATTRIBUZIONE DEL CREDITO BONUS IRPEF (TUIR, ART. 13, c. 1 bis)**
- ☐ **RICHIEDE L'EVENTUALE ATTRIBUZIONE DEL CREDITO BONUS IRPEF SOLO IN SEDE DI CONGUAGLIO FISCALE**

1) L'eventuale richiesta di non attribuzione delle detrazioni per lavoro dipendente comporta il non riconoscimento dell'eventuale Bonus Irpef. In tale ipotesi il Bonus potrà essere riconosciuto, se spettante, esplicitandone la richiesta attraverso la barratura dell'apposita casella posta nella sez. "ALTRE INFORMAZIONI".

2) I lavoratori nuovi assunti nell'anno, se hanno già usufruito delle detrazioni nel corso di precedenti rapporti di lavoro nell'anno indicheranno, di regola, come mese di decorrenza quello di assunzione.

3) L'indicazione del mese di scadenza è necessaria in relazione ai soggetti per i quali sono cessate, nell'anno, le condizioni per il diritto alla detrazione d'imposta.

4) Eventuale indicazione ai fini dell'applicazione nella misura quanto più coincidente a quella definitiva delle detrazioni d'imposta.

Consapevole delle sanzioni previste in caso di dichiarazioni mendaci, si impegna a comunicare tempestivamente eventuali variazioni intervenute alla situazione dichiarata esonerando il datore di lavoro da ogni responsabilità.

Data _____

Firma del dichiarante _____

D23

AVVERTENZA PER IL LAVORATORE IN CASO DI DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

Tutti i dati e le informazioni riportate si riferiscono a quelle attualmente presenti negli archivi del datore di lavoro. La invitiamo a verificarne l'esattezza ed il permanere delle condizioni che danno diritto alle detrazioni d'imposta per l'anno 2017. In caso di corrispondenza dei predetti dati alla propria situazione, si prega di restituire il modulo apponendo solo la firma. In caso di discordanze o variazioni intervenute, apportare manualmente le necessarie rettifiche negli appositi spazi oppure compilare un nuovo modulo con la situazione aggiornata.

Le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati (art. 13, c.1 e c.2 del TUIR)

La detrazione spetta, rapportata al periodo di lavoro, in misura decrescente al crescere del reddito complessivo del contribuente.

Reddito complessivo annuo (euro)	Detrazione (importo annuo)
fino a 8.000,00	1.880 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro per i rapporti di lavoro a Tempo Indeterminato e 1.380 euro per i rapporti di lavoro a Tempo Determinato.
da 8.000,01 a 28.000,00	978 euro, aumentata del prodotto tra 902 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo e 20.000 euro. Formula: $978 + (902 * ((28.000 - \text{Reddito complessivo}) / 20.000))$
da 28.000,01 a 55.000,00	978 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 27.000 euro. Formula: $978 * ((55.000 - \text{Reddito complessivo}) / 27.000)$

Le detrazioni per "carichi di famiglia" (art. 12 del TUIR)

Le detrazioni per carichi di famiglia spettano se le persone alle quali si riferiscono possiedono un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili. Le detrazioni spettano, differenziate per tipologia di detrazione, in misura decrescente al crescere del reddito complessivo del contribuente. Sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate le condizioni richieste a quello in cui le medesime condizioni sono cessate, indipendentemente dal numero di giorni.

Detrazione per coniuge a carico (art. 12, c.1, lett. a) e b) del TUIR / Unito a civilmente a carico (art.1 c.20 Legge n.76/2016)

Reddito complessivo annuo (euro)	Detrazione (importo annuo)
fino a 15.000,00	800 euro, diminuiti del prodotto tra 110 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra il reddito complessivo e 15.000 euro. Formula: $800 - (110 * (\text{Reddito complessivo} / 15.000))$
da 15.000,01 a 40.000,00	690 euro.
da 40.000,01 a 80.000,00	690 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo e 40.000 euro. Formula: $690 * ((80.000 - \text{Reddito complessivo}) / 40.000)$
La detrazione spettante è aumentata di un importo annuo differenziato per livelli di reddito complessivo (R.C.): 10 euro per R.C. da 29.000,01 a 29.200,00; 20 euro per R.C. da 29.200,01 a 34.700,00; 30 euro per R.C. da 34.700,01 a 35.000,00; 20 euro per R.C. da 35.000,01 a 35.100,00; 10 euro per R.C. da 35.100,01 a 35.200,00.	

Detrazioni per figli a carico (art. 12, c.1, lett. c) del TUIR)

Detrazione (importo annuo)	Figli
950 euro 1.220 euro 1.350 euro 1.620 euro	per ciascun figlio di età maggiore di 3 anni per ciascun figlio di età inferiore a 3 anni per ciascun figlio di età maggiore di 3 anni portatore di handicap per ciascun figlio di età inferiore a 3 anni portatore di handicap
Qualora il contribuente risulti con più di 3 figli a carico l'ammontare delle predette detrazioni risulterà per ogni figlio a partire dal primo incrementata di 200 euro.	
La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro. Formula: $(\text{Detrazioni teoriche} * \% \text{ di ripartizione}) * ((95.000 - \text{Reddito complessivo}) / 95.000)$ In presenza di più figli (almeno 2), l'importo di 95.000 euro, è aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo.	

Mancanza dell'altro genitore

Il contribuente, al fine di avere attribuita per 1° figlio a carico la detrazione prevista per il coniuge a carico, se più conveniente, deve segnalare la sua condizione di dichiarante con i figli a carico in mancanza dell'altro genitore. Questa situazione si verifica quando manca l'altro genitore o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato.

Ripartizione della detrazione

In caso di figli a carico di entrambi i genitori, la detrazione è generalmente ripartita tra gli stessi nella misura del 50%. Può essere attribuita per intero, al 100%, nei seguenti casi: al genitore con reddito più alto, previo accordo fra i coniugi; al genitore con il coniuge fiscalmente a carico; al genitore affidatario, in caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio. Nel caso di affidamento congiunto o condiviso, in mancanza di accordo tra i genitori, la detrazione è ripartita al 50% tra gli stessi. Ove il genitore affidatario, ovvero in caso di affidamento congiunto, uno dei genitori affidatari non possa usufruire in tutto o in parte, per limiti di reddito, la detrazione è assegnata per intero all'altro genitore. Quest'ultimo, salvo accordo tra le parti, deve riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione ovvero, in caso di affidamento congiunto, pari al 50% della detrazione stessa.

Detrazione per figli a carico - ulteriore detrazione (art. 12, c.1-bis del TUIR)

In presenza di almeno 4 figli a carico, ai genitori è riconosciuta una ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro. La detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento 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.

Cittadini U.E.

Per i soggetti residenti in Paesi UE, per fruire delle detrazioni per carichi di famiglia è necessario attestare con Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà:

- il grado di parentela del familiare per il quale si intende fruire della detrazione con indicazione del mese nel quale si sono verificate le condizioni richieste e del mese in cui le stesse sono cessate;

- che il familiare possiede un reddito complessivo non superiore a € 2.840,51;

- di non fruire nel Paese di residenza ovvero in nessun altro Paese diverso di alcun beneficio fiscale per carichi di famiglia.

Cittadini Extra U.E.

Per i Cittadini Extra UE residenti in Italia che chiedono la detrazione per i familiari residenti all'estero la documentazione da presentare può essere formata da:

documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del paese di origine, tradotta in italiano con asseverazione da parte del Prefetto competente per territorio; documentazione con apposizione dell'Apostille per i soggetti che provengono da Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 05/10/1961; documentazione validamente formata dal paese di origine in base alla normativa di quella nazione, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'originale dal consolato italiano nel paese di origine. Per i cittadini extracomunitari residenti in Italia con familiari residenti in Italia basta presentare, oltre al mod.D23, lo stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali dal quale risulti l'iscrizione degli stessi nell'anagrafe della popolazione. La richiesta di detrazione (mod. D23), per gli anni successivi a quello di prima presentazione della documentazione sopra richiamata, deve essere accompagnata da dichiarazione che confermi il perdurare della situazione certificata ovvero, da una nuova documentazione qualora i dati certificati debbano essere aggiornati. Per fruire delle detrazioni è obbligatorio anche per tali soggetti il CODICE FISCALE dei familiari.

Detrazione per altri familiari a carico (art. 12, c.1, lett. d) del TUIR)

750 euro da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ogni altra persona a carico indicata nell'articolo 433 del codice civile. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 80.000 euro.

Formula: $(750 * \% \text{ ripartizione}) * ((80.000 - \text{Reddito complessivo}) / 80.000)$

Credito Bonus Irpef (art. 13 c. 1-bis)

Se l'imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente e assimilati supera l'importo delle detrazioni per lavoro dipendente spetta un credito rapportato al periodo di lavoro pari a:

€ 960,00, se il reddito complessivo non è superiore a € 24.000

€ 960 * $(26.000 - \text{RC}) / 2000$, se il reddito complessivo è superiore a € 24.000 ma non a € 26.000

Le operazioni di conguaglio di fine anno

Si possono così schematizzare:

	Determinazione del reddito complessivo corrisposto nell'anno Somma di: <ul style="list-style-type: none"> tutti i redditi (somme e valori) corrisposti nei normali periodi di paga incluse le mensilità aggiuntive; eventuali altri redditi di lavoro dipendente e assimilati comunicati dal lavoratore entro il 12 gennaio 2015, con esclusione degli arretrati anni precedenti e delle indennità di fine rapporto; N.B.: Si rammenta che i contributi a carico del datore di lavoro versati a forme di previdenza complementare concorrono a formare il reddito
MENO	<ul style="list-style-type: none"> Le somme trattenute al dipendente per oneri deducibili ex art. 10 Tuir eventualmente considerati dal datore di lavoro, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte di spese sanitarie di cui allo stesso art. 10 comma 1 lettera b). N.B.: I contributi a carico del datore di lavoro e del lavoratore versati a forme di previdenza complementare sono deducibili entro il limite annuale di euro 5.164,57
UGUALE	Reddito imponibile fiscale
PER	Aliquote per scaglioni di reddito annuo di cui all'art. 11 Tuir
UGUALE	Imposta lorda annua
MENO	<ul style="list-style-type: none"> Totale delle detrazioni d'imposta eventualmente spettanti per "carichi di famiglia" di cui all'art. 12 del Tuir (coniuge, figli e altri familiari a carico) commisurate al reddito erogato nel periodo d'imposta o a quello complessivo indicato dal lavoratore. Detrazione per 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/infortuni eventuali detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR trattenuti dal sostituto che acconsente alla richiesta del dipendente; detrazione per canoni di locazione eventualmente spettante di cui all'art. 16 del TUIR
PIU	Eventuale credito d'imposta se alla formazione del reddito concorrono redditi di lavoro dipendente prestato all'estero e ivi assoggettato a tassazione definitiva
UGUALE	Imposta netta annua dovuta
MENO	Ritenute già operate in corso d'anno
UGUALE	Imposta da conguaglio, a debito o a credito
PIU	Eventuale detrazione incapiante (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/Febrero (anno 2017)

Qualora a seguito delle operazioni di conguaglio eseguite nei mesi di Gennaio o Febrero 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 **"2016"**. Nel prospetto ST del mod. 770/2017 in "periodo di riferimento – mese – anno" dovrà essere indicato il periodo convenzionale **"12 2016"** e nel successivo punto **"Note"** il codice **"D"** se il conguaglio è stato effettuato nel mese di gennaio 2017; il codice **"E"** se il conguaglio è stato effettuato nel mese di febbraio 2017. Nell'ipotesi in cui dalle operazioni di conguaglio derivi un importo a credito, la restituzione della maggiore imposta trattenuta nel corso del 2016 dovrà avvenire utilizzando le ritenute d'imposta sulla retribuzione del mese in cui è stato eseguito il conguaglio (gennaio o febbraio).

Conguaglio a debito "incapiente"

Qualora, in occasione del conguaglio, da effettuarsi entro il 28 febbraio, la retribuzione non risulti sufficiente per il prelievo delle imposte dovute, fermo restando che il sostituto resta comunque obbligato a versare

interamente le somme dovute dal dipendente nel mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio, il lavoratore può decidere:

- di versare al sostituto l'importo corrispondente alle ritenute dovute, oppure,
- autorizzarlo ad effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi (a decorrere dal mese di marzo) applicando l'interesse mensile dello 0,50%.

Se al termine dell'anno successivo, il sostituto non è stato in grado di trattenere al lavoratore l'importo dovuto, per l'incapienza delle retribuzioni, il sostituto stesso è tenuto a darne comunicazione al lavoratore interessato il quale provvederà autonomamente al versamento, entro il 15 gennaio dell'anno successivo.

DPR 600/1973, art. 23, c. 3 , secondo, terzo e quarto periodo

(...) “In caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituto può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero, di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo d'imposta. Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dello 0,50 per cento mensile che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. (...)

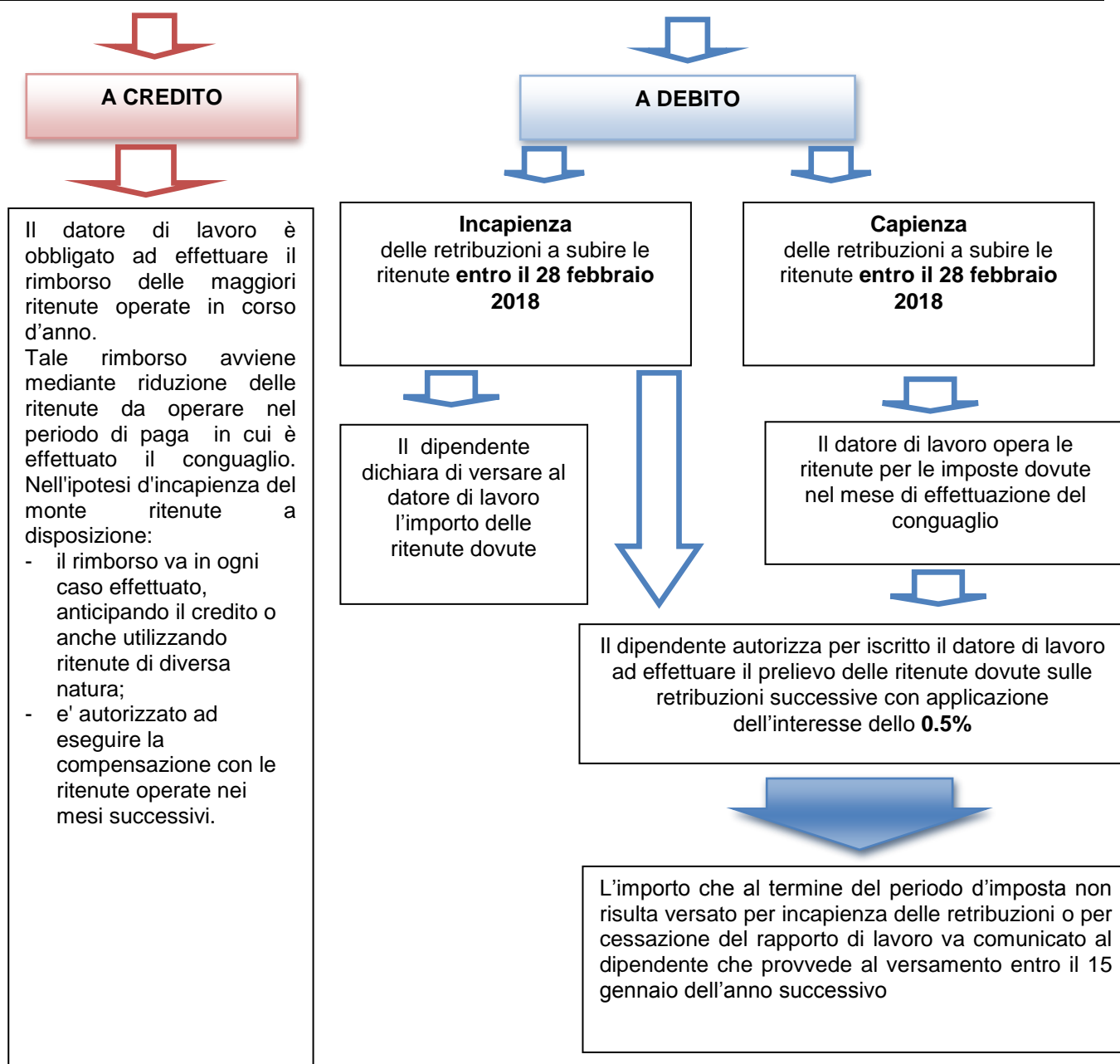
Ripetizione del conguaglio

Il sostituto ha la facoltà di riaprire e ripetere il conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ad esempio, per tener conto di altre somme e valori non considerati o per sistemare errori commessi nell'effettuazione del conguaglio. Qualora dalla riapertura del conguaglio derivi:

- un risultato a debito, la maggiore imposta dovrà essere versata con il codice tributo 1013;
- un risultato a credito (o, un minor debito), la restituzione della maggiore imposta trattenuta dovrà avvenire utilizzando le ritenute sulla retribuzione corrisposta nel mese (gennaio o febbraio).

Si rammenta infine che l'effettuazione del conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, riguarda semplicemente gli effetti finanziari dello stesso che potrà, quindi, incidere, mediante ulteriori ritenute o restituzioni di maggiore imposta, sulla retribuzione erogata nel mese stesso (gennaio o febbraio) in cui il conguaglio viene eseguito.

RISULTATO DELLE OPERAZIONI DI CONGUAGLIO DI FINE ANNO



Il conguaglio complessivo

Altri redditi di lavoro dipendente e assimilati

Ai fini dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno



Il dipendente può chiedere al datore di lavoro di tenere conto anche di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati percepiti da altri soggetti

A tal fine il sostituto consegna al datore di lavoro entro il 12 gennaio dell'anno successivo la certificazione unica rilasciata dagli altri soggetti erogatori

Per consentire al dipendente di poter applicare tale disposizione è infatti previsto che, in caso di richiesta, il datore di lavoro rilasci la **CU** entro 12 giorni dalla richiesta stessa

Alla consegna di tale certificazione il sostituto comunica anche l'opzione da applicare nell'ipotesi di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte tra versamento diretto o trattenuta nei periodi di paga successivi con applicazione dell'interesse dello 0,5% mensile

Deve trattarsi di redditi diversi da quelli che ha erogato il sostituto stesso; tali ultimi redditi sono infatti obbligatoriamente conguagliati dal datore di lavoro

IL CONGUAGLIO COMPLESSIVO

Gli oneri deducibili (ex art. 10 Tuir)

Finalità

Evitare che il lavoratore debba ricorrere alla dichiarazione dei redditi

Somme trattenute per oneri deducibili ex art. 10 (ad esempio l'assegno periodico al coniuge), nonché le erogazioni fatte dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali delle spese sanitarie dello stesso art. 10 c. 1 lett. b)

Sono esclusi dalla formazione del reddito del percipiente

Se sostenuti per il tramite del datore di lavoro,

il dipendente **NON DEVE** fare nessuna richiesta per l'inclusione nel conguaglio

Se **NON** sostenuti per il tramite del datore di lavoro

il dipendente **DEVE** fare richiesta per l'inclusione nel conguaglio
Il datore di lavoro ha facoltà di acconsentire o meno

Se il datore di lavoro acconsente

Il dipendente è obbligato a fornire al sostituto tutti quegli elementi di carattere più personale necessari per il rispetto delle condizioni, dei limiti e delle franchigie stabiliti dalla Legge

**Gli oneri deducibili vanno attestati complessivamente nel punto 431 del mod. CU "Totale oneri deducibili esclusi dai redditi indicati nei punti 1, 2, 3, 4 e 5".
Nei punti 432, 434 e 436 va indicato il codice relativo all'onere deducibile prelevabile dalla tabella L posta in appendice alle presenti istruzioni.**

IL CONGUAGLIO COMPLESSIVO

Gli oneri detraibili (ex art. 15 Tuir)

Finalità



Evitare che il lavoratore debba ricorrere alla dichiarazione dei redditi

ONERI compresi nell'art. 15 del TUIR, nonché le EROGAZIONI effettuate in conformità a contratti collettivi, accordi e regolamenti aziendali per spese mediche (lett. c, art. 15, TUIR) per i premi di assicurazione sulla vita e sugli infortuni (lett. f), art. 15 TUIR)



Le suddette erogazioni concorrono alla formazione del reddito del percipiente

Se sostenuti per il tramite del datore di lavoro



il dipendente NON DEVE fare nessuna richiesta per il riconoscimento della detrazione d'imposta (19% o 20% a seconda della tipologia degli oneri), in sede di conguaglio

Se NON sostenuti per il tramite del datore di lavoro



il dipendente DEVE fare richiesta per il riconoscimento della detrazione in sede di conguaglio. Il datore di lavoro ha facoltà di acconsentire o meno



Se il datore di lavoro acconsente



Il dipendente 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 negli appositi punti del mod. CU e distintamente nello spazio delle "Annotazioni" riportando per ognuno di essi la descrizione indicata, rispettivamente, nella Tabella A o nella Tabella B allegata alle istruzioni per la compilazione della certificazione nonché l'importo al lordo delle franchigie applicate

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 CU per avvalersi del conguaglio riassuntivo, il sostituto che effettuerà il conguaglio dovrà valutare tutti gli elementi reddituali che hanno caratterizzato il precedente/i rapporto/i di lavoro. A tale proposito, qualora nel/i modello/i CU siano indicati nello spazio delle "Annotazioni" importi riconosciuti:

- nell'intero periodo d'imposta, a titolo di **fringe benefit** (beni ceduti o servizi prestati, le erogazioni liberali in natura, fiscalmente esenti fino a **258,23 euro** 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.

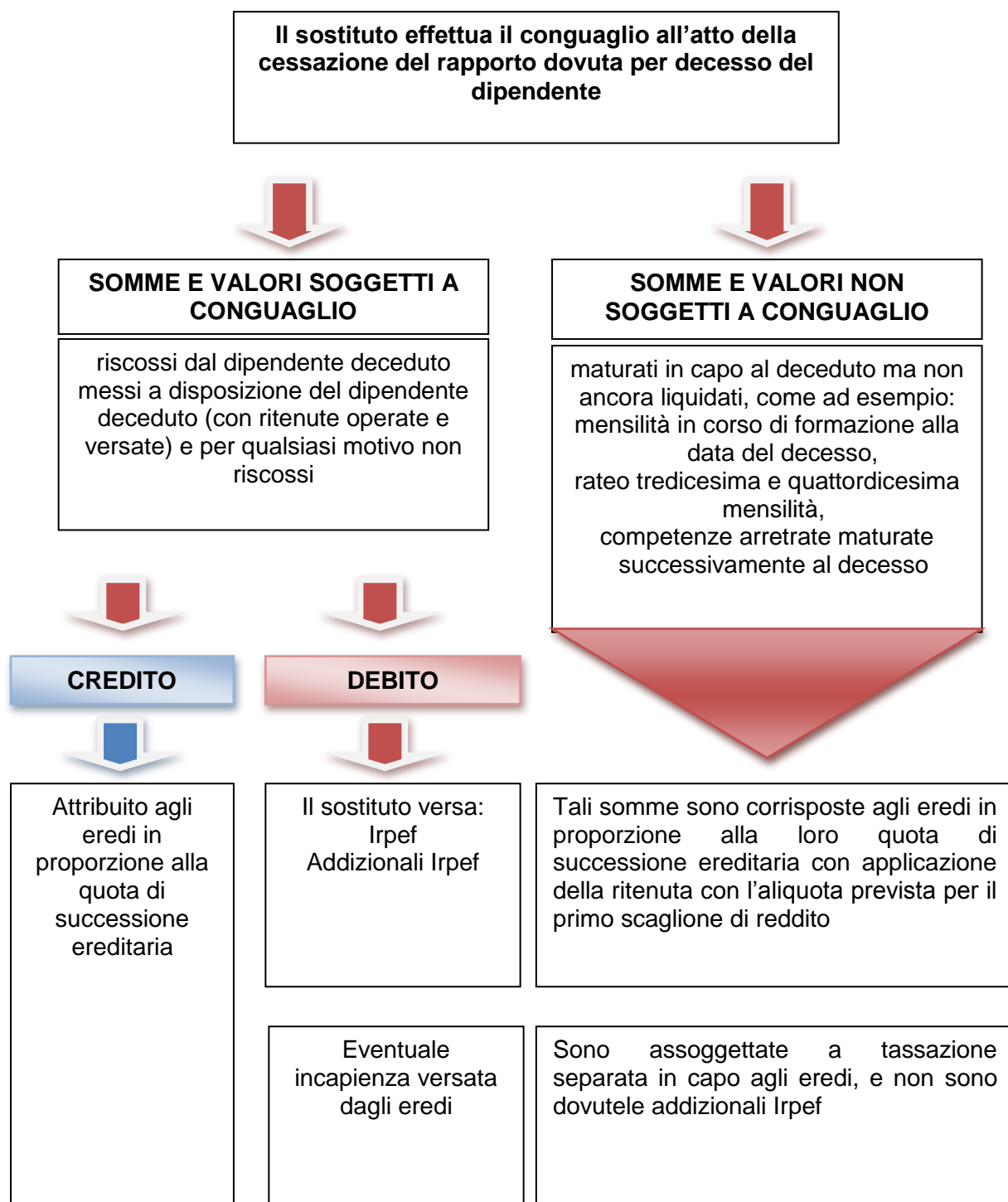
Dovrà, pertanto:

- 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 percepito nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di

collaborazione anche se corrisposti da terzi. Oltre all'applicazione delle aliquote e dei corrispondenti scaglioni dell'Irpef il committente dovrà attribuire le detrazioni d'imposta per carichi di famiglia e quelle per lavoro dipendente, ovviamente se il collaboratore dichiara di averne diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. Analogamente a quanto previsto per i lavoratori subordinati anche co.co.co/pro possono essere riconosciute le detrazioni per oneri di cui all'art. 15 del TUIR nei limiti e alle condizioni precedentemente commentate nonché la detrazione per canoni di locazione di cui all'art. 16 del TUIR.

Applicazione del criterio di cassa

L'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente fa da traino all'applicazione del cosiddetto "principio di cassa allargato" in base al quale le somme percepite dal collaboratore entro il 12 Gennaio dell'anno successivo rispetto a quello di competenza si considerano come se introitate dal collaboratore nell'anno d'imposta appena concluso. Così, ad esempio, nell'ipotesi di corresponsione di somme entro il 12 Gennaio dell'anno **2017**, queste ultime qualora riferibili all'anno precedente (ovvero all'anno **2016**) verranno utilmente considerate in occasione delle operazioni di conguaglio relativo all'anno d'imposta **2016**. 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 **2017**), queste ultime, ancorché riferibili all'anno **2017**, dovranno essere poste a carico dell'anno **2017** e conseguentemente assoggettate a tassazione sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti nel corso del medesimo anno **2017**.

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 2016 ovvero si dovessero intrattenere altri rapporti di lavoro dipendente o assimilati al lavoro dipendente il sostituto dovrà comunque stopparsi a un numero massimo di 365 giorni.

Compensi esclusi dalla tassazione

Sempre per effetto del predetto richiamo all'articolo 51 del TUIR da parte dell'articolo 52, viceversa, **risultano escluse** da tassazione tutte quelle componenti reddituali tassativamente indicate dal comma 2 dell'articolo 51 del TUIR. In particolare:

- i contributi previdenziali e assistenziali versati tanto dal committente, quanto dal collaboratore in ottemperanza a disposizione di legge. Tali le contribuzioni versate alla Gestione separata INPS di cui all'articolo 2, comma 26 della Legge 335/95 (contributo del **24,00%** per i titolari di pensione e per i soggetti iscritti ad altre forme pensionistiche obbligatorie; contributo del **31,72%** 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 **2016**, il sostituto d'imposta riconoscerà una detrazione commisurata ad un periodo pari a giorni 90 (31 giorni di Gennaio, 28 di Febbraio e 31 di Marzo). Le regole illustrate ricalcano grosso modo quanto in genere previsto per la tassazione delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti. Inoltre, per quanto riguarda il "reddito complessivo" a cui fare riferimento per il corretto calcolo delle detrazioni d'imposta il committente dovrà in via presuntiva considerare l'ammontare complessivo dei redditi che nel corso dell'anno andrà a corrispondere.

Pagamento dei compensi di importo complessivo preventivabile e periodicità regolare
(mese, bimestre, semestre, altro)



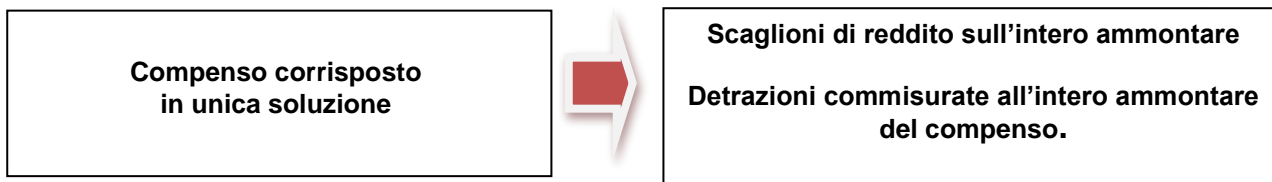
Scaglioni di reddito e Detrazioni per carichi di famiglia commisurati al periodo di paga
Detrazioni per lavoro dipendente commisurate al periodo di lavoro

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

- alla corresponsione del compenso in unica soluzione
- quando, pur procedendo ad una pluralità di compensi, non è in grado di presumere l'importo che corrisponderà al collaboratore
- o, quando pur potendo presumere l'ammontare che dovrà corrispondere al collaboratore, effettua il pagamento dei compensi in modo irregolare senza, dunque, una preordinata periodicità di corresponsione.

Compenso corrisposto in unica soluzione

Qualora il compenso venga erogato in unica soluzione, il sostituto avrà cura di applicare, ai fini della determinazione del livello di tassazione, le aliquote progressive per scaglioni di reddito sull'intero ammontare del compenso corrisposto senza necessità di ragguagliare gli stessi al periodo di paga. Allo stesso modo riconoscerà l'ammontare complessivo delle detrazioni spettanti commisurate all'intero ammontare del compenso al momento dell'effettuazione delle ritenute, senza alcun ragguaglio al periodo di paga.



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

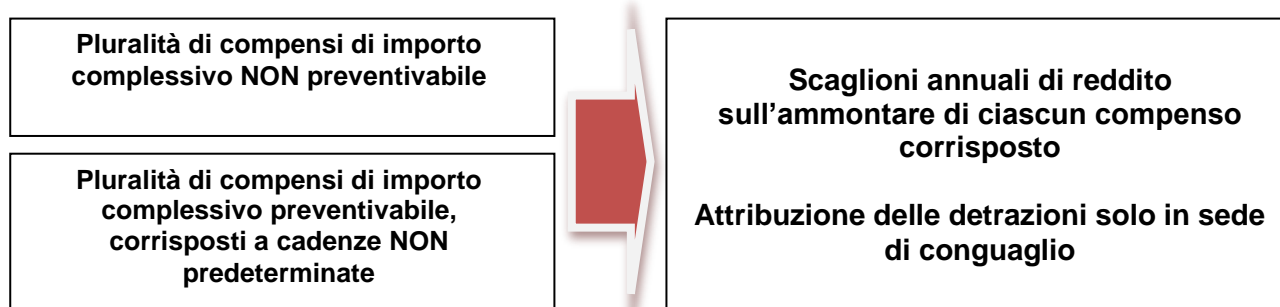
Nell'ipotesi in cui, viceversa, il sostituto d'imposta non sia in grado di preventivare il livello complessivo dei compensi che andrà ad erogare nel corso del periodo d'imposta, come pure in caso di corresponsione di compensi in maniera alquanto irregolare senza, dunque, osservare cadenze preordinate, 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 ($5.000 \cdot 23\%$) ed euro 1.350 ($5.000 \cdot 27\%$) 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 [$((15.000 \cdot 23\%) + (5.000 \cdot 27\%)) = (3.450 + 1.350) = (4.800)$], 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 **dovrà avvenire in coincidenza con l'effettuazione delle operazioni di conguaglio**.



Per quanto non espressamente precisato dalla circolare in questione appare evidente che l'effettuazione delle operazioni di conguaglio potrà avvenire senza che questo comporti l'erogazione di ulteriori compensi. Detto in altri termini, il sostituto d'imposta nella stragrande maggioranza dei casi opererà il conguaglio al solo scopo di poter finalmente riconoscere le detrazioni d'imposta non considerate in occasione della corresponsione dei compensi. Tale operazione in linea generale dovrebbe comportare una restituzione dell'imposta precedentemente ritenuta in eccesso.

Soggetto titolare di un rapporto di lavoro dipendente e di collaborazione coordinata e continuativa con lo stesso sostituto

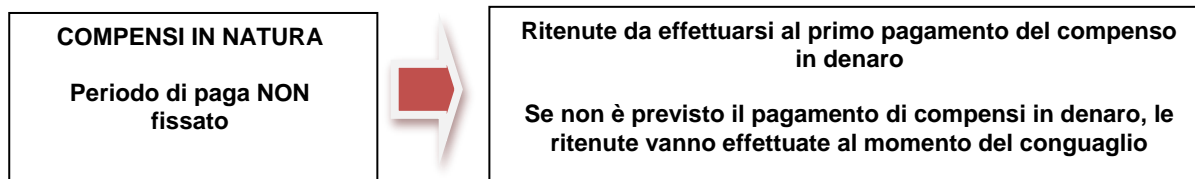
Particolari modalità operative sono previste qualora presso un medesimo sostituto il contribuente risulti titolare tanto di un rapporto di lavoro subordinato, quanto di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa. Un'ipotesi, ad esempio, che potrebbe riguardare **un dirigente** di una società della quale risulti al tempo stesso **amministratore** della stessa. Per l'occasione vengono individuate due fattispecie ovvero:

- medesima periodicità di corresponsione tanto per le retribuzioni inerenti il rapporto di lavoro dipendente, quanto per i compensi correlati al rapporto di collaborazione coordinata e continuativa;
- sfasata periodicità di corresponsione tra le retribuzioni inerenti il rapporto di lavoro dipendente e i compensi connessi alla collaborazione coordinata e continuativa.

Riguardo alla prima delle due ipotesi, il sostituto d'imposta, ai fini della determinazione del livello d'imposizione, cumulerà le due basi imponibili fiscali afferenti i due distinti rapporti e applicherà le aliquote progressive per scaglioni di reddito rapportando gli stessi al corrispondente periodo di paga. Parimenti riconoscerà le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del TUIR rapportando anch'esse al corrispondente periodo di paga. Viceversa, nell'ipotesi in cui non dovesse verificarsi la contestualità della corresponsione dei compensi inerenti i due rapporti di lavoro, le ritenute fiscali dovranno essere operate considerando separatamente i due redditi. Quanto alle detrazioni d'imposta, sempre che i due rapporti si svolgano in periodi contemporanei, il sostituto avrà cura di riconoscerle solo considerando i redditi corrisposti in relazione al rapporto di lavoro dipendente sarà solo **in sede di conguaglio** che il sostituto d'imposta, ai fini della individuazione di un livello di imposizione quanto più prossimo alla definitività, procederà al cumulo dei due redditi commisurando nel contempo l'ammontare delle detrazioni spettanti sul coacervo dei compensi complessivamente erogati nel corso dell'anno d'imposta al dipendente nonché collaboratore. In relazione a quest'ultima fattispecie, posto il mancato cumulo dei redditi nel corso del periodo d'imposta e al fine di evitare pesanti ripercussioni in sede di conguaglio è consentito al sostituto d'imposta di richiedere al sostituto l'applicazione, in ordine alla determinazione delle ritenute relative ai compensi correlati al rapporto di collaborazione, di **un'aliquota più elevata** (l'aliquota marginale) rispetto a quelle che verrebbero normalmente utilizzate qualora il compenso medesimo fosse tassato applicando le aliquote progressive per scaglioni di reddito.

Corresponsione di compensi in natura

In caso di riconoscimento al collaboratore di compensi in natura, posto che non sussistono particolari difficoltà operative per la tassazione degli stessi nell'ipotesi di periodiche corresponsioni in denaro, alcune difficoltà operative potrebbero riscontrarsi nel caso in cui non risulti fissata una periodica corresponsione dei compensi in denaro o addirittura il contratto di collaborazione non preveda la corresponsione di compensi in denaro, ma solo il riconoscimento di compensi in natura. Relativamente alla prima delle suddette ipotesi l'assoggettamento dei compensi in natura riconosciuti al collaboratore dovrà avvenire in occasione del pagamento del primo compenso in denaro. Quanto alla seconda delle ipotesi prospettate ovvero del riconoscimento di compensi in natura a fronte di un'assenza totale di compensi in denaro, il sostituto d'imposta avrà cura di operare le relative ritenute fiscali in concomitanza con l'effettuazione delle operazioni di conguaglio. In questo caso la inevitabile incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo obbliga, per effetto di quanto previsto dall'articolo 23 del DPR n. 600/73, il sostituto a corrispondere al sostituto la provvista affinché quest'ultimo possa procedere al regolare versamento delle imposte dovute dal sostituto.



Le operazioni connesse all'effettuazione del conguaglio d'imposta

Per effetto del richiamo contenuto nell'art. 24, comma 1, ultimo periodo, del DPR. 600/73 ai commi 3 e 4 dell'art. 23 dello stesso decreto, come noto a partire dal 1° gennaio 2001, anche ai redditi corrisposti ai collaboratori si rendono applicabili le disposizioni concernenti le operazioni di conguaglio. Con tali operazioni, il datore di lavoro in sostanza procede al riepilogo delle ritenute complessivamente operate sulle somme e valori corrisposti in ciascun periodo di paga, al ricalcolo delle detrazioni d'imposta ex art. 12 e 13 spettanti, alla determinazione dell'imposta complessivamente dovuta al fine di conguagliare eventuali differenze d'imposta (a debito o a credito). Essendo l'ammontare delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 correlato al livello di reddito complessivo conseguito dal contribuente nel corso dell'anno d'imposta (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 CU rilasciate nel corso del precedente anno imposta dagli altri soggetti erogatori. La consegna della certificazione CU non si configura necessaria nell'ipotesi di una pluralità di rapporti intrattenuti nel corso dell'anno d'imposta dal collaboratore col medesimo sostituto atteso che sarà quest'ultimo a provvedere d'ufficio, in occasione dell'effettuazione delle predette operazioni di conguaglio di a considerare il coacervo dei redditi complessivamente erogati al collaboratore. Il risultato delle operazioni di conguaglio va attribuito al dipendente entro il 28 febbraio; come precisato nella citata C.M. 326/E del 23.12.97, tale termine si riferisce al momento in cui devono terminare gli effetti finanziari del risultato finale delle operazioni di conguaglio, i cui effetti reagiranno sulla somme e valori erogati nel mese in cui effettivamente il conguaglio viene operato.

CASI ED ESEMPI

Esempio n. 1

Particolarità: ulteriore detrazione per famiglie numerose

Lavoratore dipendente con reddito imponibile pari a € 28.600 (non soggetto quindi al credito di cui all'art. 1 del D.L. n.66/2014) 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 2017**. 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	2.200	544	280,19 (79,68 +200,51)	263,81	0	263,81	
FEBB	2.200	544	280,19	263,81	0	263,81	
MAR	2.200	544	280,19	263,81	0	263,81	
APR	2.200	544	280,19	263,81	0	263,81	
MAG	2.200	544	280,19	263,81	0	263,81	
GIU	2.200	544	280,19	263,81	0	263,81	
LUG	2.200	544	280,19	263,81	0	263,81	
AGO	2.200	544	280,19	263,81	0	263,81	
SETT	2.200	544	420,50 (79,68+340,82)	123,50	100	23,50	0
OTT	2.200	544	420,50	123,50	100	23,50	
NOV	2.200	544	420,50	123,50	100	23,50	
13	2.200	544	0	544	0	544	0
DIC	2.200	544	420,50	123,50	100	23,50	0
Tot	28.600	7.072	3.923,52	3.148,48	400	2748,48	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: $978/12 * [(55.000-28.600)/27.000] = 81,50 * 0,9777 = 79,68$

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: $(950+950+1.220)/12 * [(125.000-28.600)/125.000] = 260 * 0,7712 = 200,51$.

Totale detrazione: **280,19** (79,68+200,51).

Calcolo detrazioni attribuite nei periodi di paga da settembre a dicembre

- Detrazione per n. 4 figli di cui n. 2 minore di 3 anni: $(1.150+1.150+ 1.420+1.420)/12 * [(140.000-28.600)/140.000] = 428,33 * 0,7957 = 340,82$.

Totale detrazione: **420,50** (79,68 + 340,82)

Operazioni di conguaglio di fine anno:

reddito annuo: 28.600,00

Imposta lorda: 7.188

Detr. ordinarie anno spett.: **4.292,82**

- Detrazione lavoro dipendente: $978 * [(55.000-28.600)/27.000] = 81,50 * 0,9777 = 79,68 = € 956,19$;

- Detrazione per figli a carico: $[(1.150+1.150+1.420)+(1.420/12*4)] * [(140.000-28.600)/140.000] = (3.720+473,33) * 0,7957 = 4.193,33 * 0,7957 = € 3.336,63$

Detrazioni per oneri (art. 15 Tuir): 0

Detrazioni canoni locazione (art. 16 Tuir): 0

Verifica credito da ulteriore detrazione

€ 1.200 > 7.188 – 4.292,82 NO

Non c'è credito

Imposta dovuta:	1.695,18 (7.188– 4.292,82 – 1.200)
Imposta già trattenuta	2.748,48
Irpef a conguaglio da rimborsare	1.053,30 (2.748,48 – 1.695,18)

Esempio n. 2

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 **2017** 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 \leq 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. 3

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 **2017** 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 e 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 alcun credito d'imposta per la parte eccedente di detrazione canoni (€ 230) che non ha trovato capienza nell'imposta lorda

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

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

In tale ipotesi al lavoratore può essere riconosciuta l'eventuale quota incapiente della detrazione per canoni, dopo l'attribuzione delle detrazioni di cui agli artt. 12, 13 e 16.

Non possono essere riconosciute le detrazioni per oneri di cui all'art. 15.

Il riconoscimento della quota incapiente è ammessa nel limite del monte delle ritenute del mese in cui si esegue il conguaglio.

Nell'esempio, Imposta lorda del mese: **€ 1.000**

Verifica condizione:

€ 1.000 (imposta lorda) - € 500 (detr. ord. figli) - € 350 (detr. Lav. dip.) = € 150.

480 (detr. canoni) > 150

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

€ 1.000 - € 500 - € 350 - € 480 (detrazione canoni) = **- € 330**

Imposta netta = € 0

Incapienza = € 330

La quota di detrazione per canoni (€ 330) che non trovato capienza nell'imposta lorda del mese rappresenta un credito per il lavoratore che il sostituto d'imposta può attribuire, in tutto o in parte, entro il limite del monte delle ritenute disponibile del mese.

Esempio n. 4 - Conguaglio fiscale di fine anno con detassazione

Particolarità:

Detassazione al 10% su premio di produttività che fino a febbraio 2017 era stato assoggettato, per errore, a tassazione ordinaria (1001).

Durante l'anno il lavoratore ha percepito un premio di produttività pari a euro 1.200,00 erogato in quote mensili, pari a 100 euro per mese. Queste erogazioni mensili fino al mese di febbraio 2017 erano state, per errore, assoggettate a tassazione ordinaria.

Il datore di lavoro, nel mese di marzo, inizia ad applicare correttamente la detassazione, e inoltre recupera in sede di conguaglio quanto non riconosciuto dell'agevolazione nei mesi di gennaio e febbraio 2017.

L'agevolazione è applicabile nell'anno 2017 in quanto si è ipotizzato che il dipendente abbia rilasciato una dichiarazione al datore di lavoro in cui si evince che nell'anno 2016 il suo reddito è stato inferiore a 80.000 euro (nell'esempio il dipendente è assunto il 1 gennaio 2017).

Il reddito imponibile fiscale a tassazione ordinaria relativo al mese di Dicembre è pari a € 5.840,20

Il valore è dato dalla retribuzione ordinaria del mese pari a 3.200,00, dalla tredicesima di pari importo, meno i contributi di € 597,35 meno i contributi di € 27,06 più restituzione, a conguaglio previdenziale, quota contributi di € 49,42.

Il reddito imponibile annuo a tassazione sostitutiva 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, euro 181,62 non sono già stati assoggettati a tassazione sostitutiva, in quanto corrisposti a gennaio e febbraio 2017. Ora in sede di conguaglio il datore di lavoro recupera la detassazione applicandola ai 181,62, ed escludendo questa somma da quanto tassato ordinariamente.

Il reddito imponibile fiscale annuo complessivo su cui effettuare le operazioni di conguaglio, al netto di € 181,62 tassati separatamente è pari a € 40.907,31.

Le ritenute già operate nell'anno fino a prima dell'elaborazione del cedolino di conguaglio risultano pari a € 7.156,81.

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 181,62 (200,00 – 18,38)	€ 18,16

Addizionale Irpef regione Lazio

Imponibile per addizionale regionale: **€ 40.907,31**

Addizionale dovuta: € **1.198,58** da versare in 11 rate mensili di euro **108,96**

Addizionale Irpef comunale anno 2017 (Comune di Roma 0,9%)²¹

Imponibile per addizionale comunale: **€ 40.907,31**

Saldo: 368,17 da versare in 11 rate mensili di euro **33,47**

²¹ Aliquota addizionale nota al momento della stesura della dispensa

OPERAZIONI DI CONGUAGLIO DI FINE ANNO

Reddito annuo Imponibile: € 40.907,31 (ex art. 51 TUIR, campo 1)

Imposta lorda annua dovuta: € **11.864,78**

Reddito effettivo da considerare per detrazioni d'imposta: € 40.907,31

Detrazione per n. 4 figli a carico al 50%: € 1.627,94

Ulteriore detrazione per famiglie numerose: € 600,00

Detrazione per lavoro dipendente: € 689,10

Totale detrazioni: € **2.917,04**

Imposta netta dovuta: € **8.947,74**

Ritenute già operate prima delle operazioni di conguaglio: € 7.156,85

Irpef mese + Conguaglio: € 1790,89

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 **2017** 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 "incapienza" 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 detrazione²² 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.

²² Ulteriore 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 **2017** 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 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.

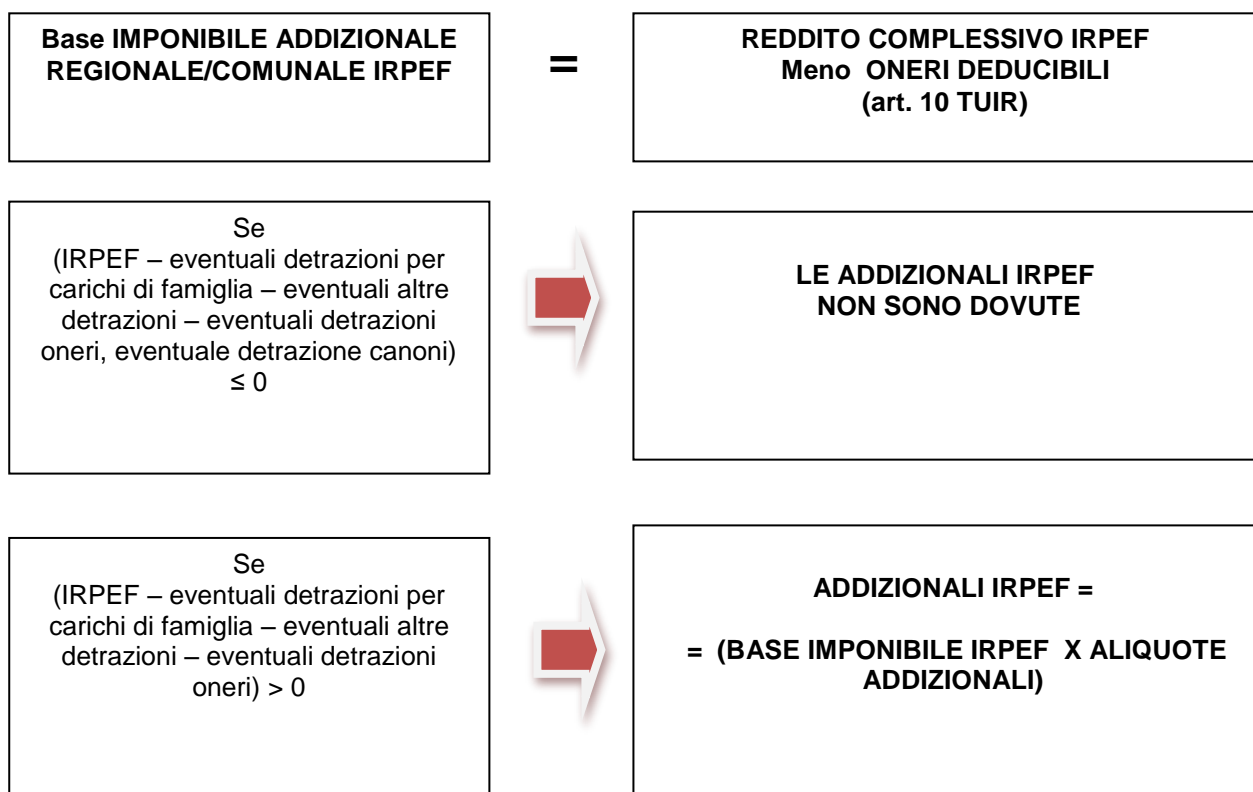
A far data dal 1° gennaio 2007 la disciplina prevista per l'addizionale comunale si è in parte differenziata da quella dell'addizionale regionale, per effetto di alcune importanti novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 (*vedi più avanti, in questa dispensa*).

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.

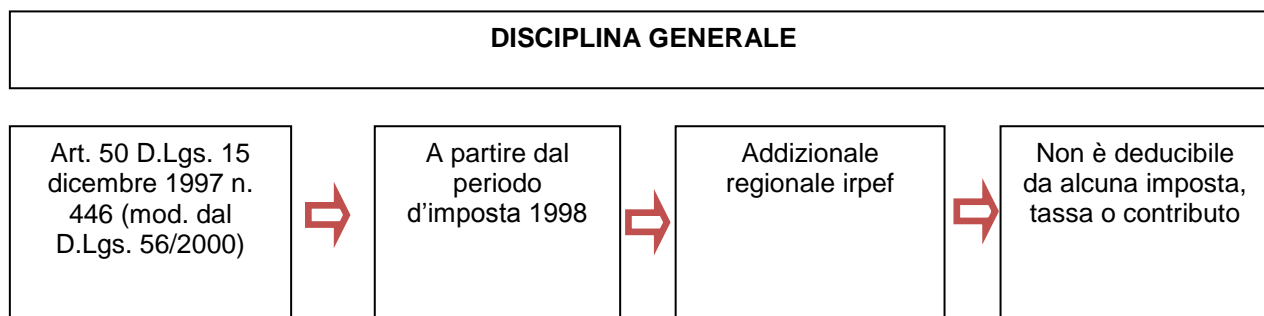
Va detto, inoltre, che con la soppressione della No tax area, la base imponibile per il calcolo delle addizionali regionali e comunali all'Irpef, torna a coincidere con la base imponibile Irpef.

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.

Si ricorda che, per espressa previsione del comma 1-bis dell'art. 13, il "Bonus Irpef" non concorre alla formazione del reddito e, quindi, le somme incassate a tale titolo non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunale.



L'addizionale regionale Irpef



SOGGETTI ALL'ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF

TUTTI I CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE RESIDENTI E NON RESIDENTI NEL TERRITORIO DELLO STATO

PER I QUALI NELL'ANNO DI RIFERIMENTO RISULTA DOVUTA L'IRPEF DOPO AVER SCOMPUTATO TUTTE LE DETRAZIONI D'IMPOSTA ED I CREDITI D'IMPOSTA DI CUI ALL'ART. 165 (REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO) TUIR

NON SOGGETTI ALL'ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF

Contribuenti soggetti all'Ires
Contribuenti che possiedono soltanto redditi esenti dall'Irpef
Contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti ad imposta sostitutiva dell'Irpef
Contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti a tassazione separata
Contribuenti che possiedono un reddito complessivo tale per cui dopo aver scomputato: <ul style="list-style-type: none"> – le detrazioni di cui all'art. 12 TUIR (oneri per carichi di famiglia) – le detrazioni di cui all'art. 13 TUIR ("altre detrazioni") – le detrazioni di cui all'art. 15 TUIR (oneri che danno diritto alla detrazione) – le detrazioni di cui all' art. 16 TUIR (canoni di locazione) – i crediti d'imposta ex art. 165 Tuir (per redditi prodotti all'estero)
NON RISULTA DOVUTA IRPEF

La legge n. 311/2004 (Finanziaria per l'anno 2005) prevede all'art. 1 c. 175, che al fine di risanare eventuali disavanzi di gestione nel settore sanitario delle Regioni, nelle regioni interessate al disavanzo l'addizionale regionale all'Irpef si applica nella misura massima prevista dalla normativa nazionale.

L'ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF E I REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

I sostituti d'imposta



determinano
l'addizionale regionale
irpef

All'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio:

- di fine anno
- in corso d'anno



Va applicata l'aliquota **dello 1,23%**

Ogni regione con provvedimento da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro e non oltre il 31 dicembre dell'anno precedente può maggiorarla fino all'3,33%

Per individuare l'aliquota da applicare e la regione a favore della quale effettuare il versamento si fa riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa

N.B.

Le cause di variazione di domicilio fiscale hanno effetto a partire dal 60° giorno successivo a quello in cui si sono verificate

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

La base imponibile coincide con la base imponibile IRPEF

Non vanno assoggettati ad addizionale i redditi soggetti a tassazione separata

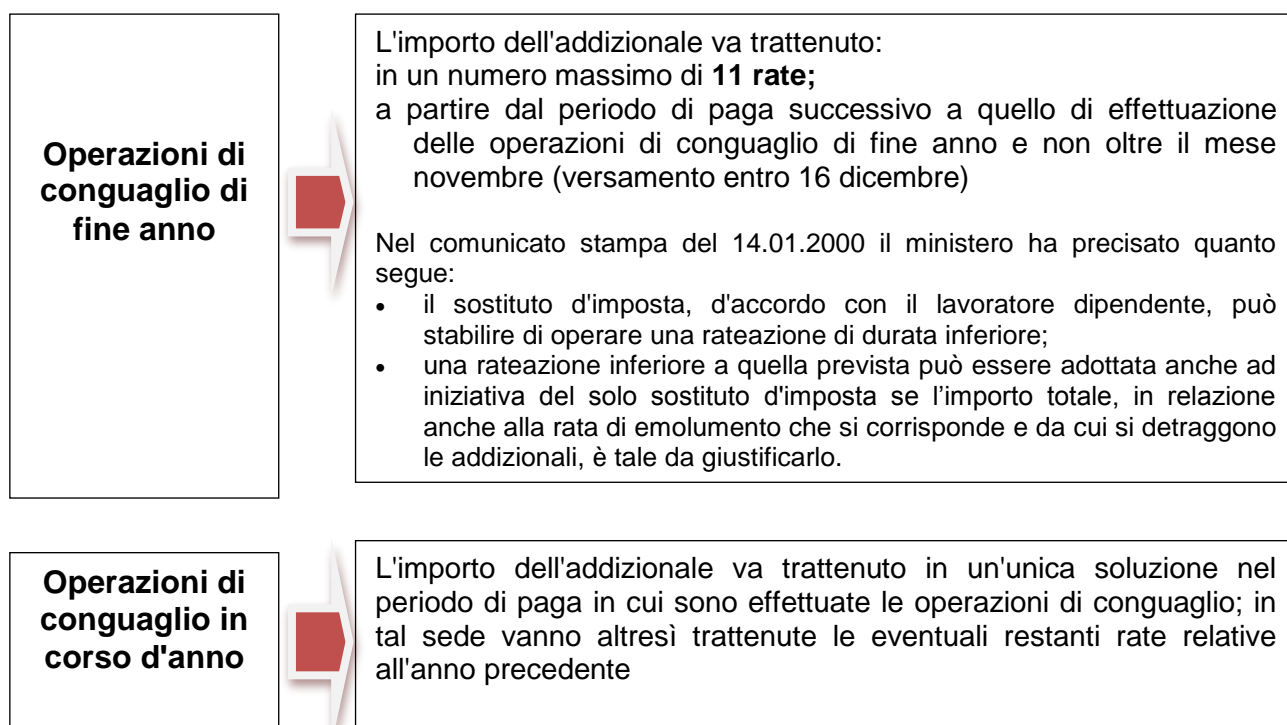
L'addizionale è dovuta solo se per lo stesso anno risulta dovuta IRPEF

Modalità di effettuazione delle trattenute di addizionale regionale



In occasione dunque del conguaglio fiscale di fine anno, il sostituto d'imposta dovrà effettuare i seguenti conteggi e verifiche:

- verificare la residenza posseduta dal lavoratore alla data del **1° gennaio 2017**, 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 2017 dovuta** applicando l'aliquota o le aliquote per scaglioni di reddito deliberate dalla regione competente, sul reddito imponibile scaturente dal conguaglio fiscale **2017**;
- trattenere l'addizionale regionale in 11 rate mensili da gennaio a novembre **2018** (10 o 9, se il conguaglio è stato effettuato rispettivamente nei mesi di gennaio o febbraio **2018**)



Addizionali regionali all'Irpef per il 2017

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 2017.

Si ricordi che dal 1° gennaio 2015, ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 68/2011, **“le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all' IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale”**.

Pubblichiamo di seguito le aliquote attualmente presenti sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze.

REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	SCAGLIONI DI REDDITO	ALIQUOTA	DISPOSIZIONI PARTICOLARI
ABRUZZO	Fino a 15.000 euro	1,73%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
BASILICATA <small>23</small>	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	1,73%	Si applica l'aliquota dell' 1.23% per i redditi compresi tra 55.000-75.000 euro: 1) in caso di due o più figli fiscalmente a carico ai sensi dell'art.12, comma 2, DPR n. 917/1986. 2) In presenza di figli a carico di più soggetti se la somma dei redditi imponibili rientra nella fascia di reddito 55.000-75.0000.
	Oltre 75.000	2,33%	

²³ 1)I "figli a carico di più soggetti se la somma dei redditi imponibili..." devono intendersi sempre in numero di due o più. 2)Il dato da utilizzare per determinare la situazione del carico familiare deve essere quello risultante al 31 dicembre dell'anno di riferimento.

BOLZANO	Fino a 15.000 euro	1,23%	A tutti i contribuenti spetta una deduzione di 28.000 euro. Ai contribuenti con un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale Irpef non superiore a 70.000 euro e con figli a carico, spetta una detrazione d'imposta di 252 euro per ogni figlio in proporzione alla percentuale e ai mesi di carico. Nella verifica della soglia per ottenere la detrazione figli (70.000) si deve tener conto anche del reddito assoggettato a cedolare secca sugli affitti mentre non si tiene conto della citata deduzione di 28.000 euro. Se l'imposta dovuta è minore della detrazione non sorge alcun credito d'imposta
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
CALABRIA	Fino a 15.000 euro	1,73%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
CAMPANIA	Fino a 15.000 euro	2,03%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
EMILIA ROMAGNA <small>24</small>	Fino a 15.000 euro	1,33%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,93%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	2,03%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	2,23%	
	Oltre 75.000	2,33%	
	Fino a 15.000 euro		

²⁴ Le aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF indicate comprendono l'aliquota di base e la maggiorazione regionale.

FRIULI VENEZIA GIULIA		0,70%	Reddito imponibile fino a euro 15.000 aliquota 0,70%; reddito imponibile superiore a euro 15.000 aliquota 1,23% sull'intero importo
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,23%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
LAZIO	Fino a 15.000 euro	1,73%	<u>Applicazione aliquota addizionale regionale all'IRPEF pari all'1,73%</u> per i soggetti: a) con un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF non superiore a 35.000,00 euro; b) con un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF non superiore a 50.000,00 euro, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) e successive modifiche, aventi fiscalmente a carico tre figli. Qualora i figli siano a carico di più soggetti, la maggiorazione non si applica solo nel caso in cui la somma dei redditi imponibili ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF di tali soggetti sia inferiore a 50.000,00 euro. La soglia di reddito imponibile di cui al presente comma è innalzata di 5.000,00 euro per ogni figlio a carico oltre il terzo; c) con un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF non superiore a 50.000,00 euro, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del d.p.r. 917/1986 e successive modifiche, aventi fiscalmente a carico uno o più figli portatori di handicap ai sensi dell'articolo 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104 (Legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate). Qualora i figli siano a carico di più soggetti, la maggiorazione non si applica solo nel caso in cui la somma dei redditi imponibili ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF di tali soggetti sia inferiore a 50.000.00 euro; d) ultrasessantenni portatori di handicap ai sensi dell'articolo 3 della l. 104/1992 appartenenti ad un nucleo familiare con un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale all'IRPEF non superiore a 50.000,00 euro.
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	2,73%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	2,93%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	3,23%	
	Oltre 75.000	3,33%	
LIGURIA	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,81%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	2,31%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	2,32%	
	Oltre 75.000	2,33%	

LOMBARDIA	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,58%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	1,72%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	1,73%	
	Oltre 75.000	1,74%	
MARCHE	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,53%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	1,70%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	1,72%	
	Oltre 75.000	1,73%	
MOLISE	Fino a 15.000 euro	1,73%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,93%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	2,13%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	2,23%	
	Oltre 75.000	2,33%	
PIEMONTE	Fino a 15.000 euro	1,62%	<p>A decorrere dal 1° gennaio 2015, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 del TUIR sono maggiorate delle seguenti detrazioni regionali (teoriche):</p> <ul style="list-style-type: none"> • € 250,00 per ogni figlio portatore di handicap; • € 100,00 per i contribuenti con più di tre figli a carico, per ciascun figlio, a partire dal primo, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi o affidati. <p>Per determinare gli importi delle detrazioni effettivamente spettanti si applicheranno le disposizioni previste per le analoghe agevolazioni nazionali ai sensi dell'art. 12, comma 1, lettera c) e commi seguenti del TUIR.</p>
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	2,13%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	2,75%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	3,32%	
	Oltre 75.000	3,33%	

PUGLIA	Fino a 15.000 euro	1,33%	<p>Detrazioni all'addizionale regionale all'IRPEF per carichi di famiglia. Ai sensi dell'art. 3 della L.R. n. 40 del 29 dicembre 2015, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, ai contribuenti con più di tre figli a carico spetta una detrazione sull'addizionale regionale all'IRPEF di 20 euro per ciascun figlio, in proporzione alla percentuale e ai mesi di carico, a partire dal primo compresi i figli naturali riconosciuti, adottivi o affidati. La detrazione sopra descritta è aumentata di 375 euro per ogni figlio con diversa abilità ai sensi dell'art. 3 della legge 104/1992. Ai fini della spettanza e della ripartizione delle detrazioni si applicano le disposizioni previste dall'art. 12, comma 1, lettera c) e comma 2 del d.p.r. 917/1986. Qualora il livello di reddito e la relativa imposta, calcolata su base familiare, non consente la fruizione delle detrazioni, il soggetto IRPEF usufruisce di misure di sostegno economico diretto equivalenti alle detrazioni spettanti come disciplinate da apposito provvedimento della Giunta regionale.</p>
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,43%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	1,71%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	1,72%	
	Oltre 75.000	1,73%	
SARDEGNA	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
SICILIA	Fino a 15.000 euro	1,73%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
TOSCANA	Fino a 15.000 euro	1,42%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,43%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	1,68%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	1,72%	
	Oltre 75.000	1,73%	

TRENTO	Fino a 15.000 euro	1,23%	<p>Ai contribuenti con reddito imponibile ai fini dell'Addizionale Regionale all'Irpef non superiore a 20.000,00 euro spetta una deduzione di 20.000,00 euro. Tale deduzione non spetta ai soggetti con reddito imponibile superiore a 20.000,00 euro. Ai contribuenti con reddito imponibile ai fini dell'Addizionale Regionale all'Irpef non superiore a 55.000,00 euro e con figli fiscalmente a carico, spetta una detrazione d'imposta di 252,00 euro per ogni figlio a carico, in proporzione alla percentuale e ai mesi di carico. Se l'imposta dovuta è minore della detrazione non sorge alcun credito d'imposta.</p>
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
UMBRIA	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000	1,63%	
	Oltre 28.000 e fino a 55.000	1,68%	
	Oltre 55.000 e fino a 75.000	1,73%	
	Oltre 75.000	1,83%	
VALLE D'AOSTA	Fino a 15.000 euro	1,23%	
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		
VENETO	Fino a 15.000 euro	1,23%	<p>Aliquota agevolata pari allo 0,9% per i soggetti disabili con un reddito imponibile non superiore a euro 45.000 € e i contribuenti con un familiare disabile fiscalmente a carico e con un reddito imponibile non superiore a euro 45.000 €. Se la persona con disabilità è fiscalmente a carico di più soggetti, l'aliquota dello 0,9% si applica a condizione che la somma dei redditi delle persone di cui è a carico non sia superiore a euro 45.000.</p>
	Oltre 15.000 e fino a 28.000		
	Oltre 28.000 e fino a 55.000		
	Oltre 55.000 e fino a 75.000		
	Oltre 75.000		

Le addizionali comunali irpef

Il decreto semplificazioni (Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175) è intervenuto sull'art. 50 del d. lgs. n. 446 del 1997 e sull'art. 1 del decreto legislativo n. 360 del 1998, con la finalità di armonizzare le disposizioni in materia di addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nello specifico è stata eliminata la disposizione che consentiva la possibilità di variare l'aliquota per l'acconto mediante delibere pubblicate entro il 20 dicembre precedente l'anno di riferimento.

L'acconto dell'addizionale comunale sarà quindi sempre calcolato con la stessa aliquota deliberata dal comune per l'anno precedente e validamente pubblicata nel Portale del federalismo fiscale.

La determinazione dell'acconto **2018** dovrà essere effettuata utilizzando la stessa aliquota prevista per il saldo **2017**.

Le nuove disposizioni riguardano:

Domicilio fiscale

La ridefinizione del domicilio fiscale utile all'individuazione del comune destinatario dell'addizionale. L'addizionale è dovuta al comune in cui il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell'anno di riferimento dell'addizionale stessa. Di conseguenza, non si fa più riferimento al domicilio fiscale posseduto dal lavoratore alla data del 31 dicembre o alla data di cessazione per i lavoratori cessati ma all'unica data del 1° gennaio di ciascun anno sia per i lavoratori in forza che per i lavoratori cessati.

Variazione delle Aliquote

I Comuni hanno la possibilità di variare l'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale all'Irpef, entro il limite massimo dello 0,8% senza più il tetto dell'incremento massimo annuo dello 0,30%. L'efficacia della delibera istitutiva o di variazione dell'aliquota decorre dalla data di pubblicazione nel sito individuato con decreto del capo del dipartimento per le politiche fiscali del ministero dell'Economia e delle Finanze 31.05.2002 www.finanze.gov.it. Con note del Dipartimento per le politiche fiscali n. 938 del 12 marzo 2007 e n. 8591 del 20 aprile 2007 è stato anche precisato che qualora un Comune abbia provveduto in passato ad istituire l'addizionale comunale e non intenda modificare la misura dell'aliquota o introdurre una soglia di esenzione non deve procedere a una nuova deliberazione.

Sistema di Acconto e saldo

È previsto un meccanismo di acconto e saldo, anche per l'operato del sostituto d'imposta. Si stabilisce, per tutti i contribuenti, che l'addizionale comunale deve essere versata in acconto nella misura del 30% dell'importo dovuto sulla base del reddito imponibile dell'anno precedente.

Tale acconto è dovuto in un'unica rata dai contribuenti che liquidano l'addizionale in sede di dichiarazione dei redditi, entro il termine del versamento del saldo dell'Irpef.

Aliquota da applicare ed eventuale soglia di esenzione



Con il decreto legge n. 201/2011, decreto salva Italia, è stato stabilito che ai fini della determinazione dell'acconto, l'aliquota e l'eventuale soglia di esenzione prevista in presenza di specifici requisiti reddituali sono assunte nella misura vigente nell'anno precedente. Con circolare n. 23/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha avuto occasione di chiarire che se il reddito erogato dal sostituto nell'anno precedente risulta inferiore alla soglia deliberata dal comune lo stesso sostituto applicherà automaticamente l'esenzione, anche in assenza di specifica richiesta da parte del lavoratore. Se, poi, in sede di conguaglio di fine anno (o per cessazione del rapporto) il reddito risulta superiore alla fascia di esenzione la ritenuta sarà operata dal sostituto d'imposta senza applicazione di sanzioni o di interessi.

Modalità di prelievo per i sostituti

Per quanto riguarda la disciplina del prelievo dell'addizionale comunale all'Irpef dovuta sui redditi di lavoro dipendente e su quelle a questi assimilati i sostituti sono tenuti:

- a determinare l'acconto nella misura del 30% dell'addizionale dovuta per l'anno cui la stessa si riferisce sul reddito imponibile dell'anno precedente applicando l'aliquota deliberata per l'anno precedente²⁵;

²⁵ Modifica introdotta dall'art. 8 del Decreto Legislativo n. 175/2014 il quale prevede che: "all'articolo 1, comma 4, ultimo periodo, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, le parole: «salvo che la pubblicazione della delibera sia effettuata entro il 20 dicembre precedente l'anno di riferimento» sono soppresse".

- a trattenere il relativo importo in un numero massimo di 9 rate a partire dal mese di marzo;
- al versamento dell'addizionale in acconto al Comune nel quale il dipendente o il percettore dei redditi assimilati ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale;
- a determinare, all'atto delle operazioni di conguaglio (di fine anno e di fine rapporto), il saldo dell'addizionale dovuta per l'anno di riferimento applicando alla base imponibile dell'anno cui si riferiscono le operazioni di conguaglio l'aliquota vigente per lo stesso anno e scomputando quanto già prelevato da marzo a novembre;
- a trattenere il differenziale pari al saldo a partire dal mese successivo a quello del conguaglio di fine anno in un numero di rate pari a 11, 10 o 9 a seconda che il conguaglio sia stato eseguito nel mese di dicembre, gennaio, febbraio;
- al versamento dell'addizionale a saldo al Comune nel quale il dipendente o il percettore dei redditi assimilati ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale;
- in caso di cessazione del rapporto di lavoro a prelevare in un'unica soluzione l'addizionale residua dovuta (le residue rate a titolo di addizionale a saldo relative all'anno precedente e l'addizionale dovuta per l'anno in corso al netto di quanto già trattenuto a titolo d'acconto). L'importo da trattenere e quello trattenuto sono indicati nella certificazione mod. CU.

Verifiche e conteggi in sede di conguaglio fiscale di fine anno

In occasione del conguaglio fiscale di fine anno **2017**, 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 **2017** dovuta, applicando l'aliquota sul reddito imponibile scaturente dal conguaglio fiscale **2017**;
- scomputare dall'addizionale comunale dovuta per l'anno **2017**, l'acconto (30%) già prelevato nel corso del medesimo anno;

Adempimenti 2018

- trattenere il saldo di addizionale **2017** (addizionale dovuta sul reddito **2017**, al netto di quanto già trattenuto nel **2017** a titolo di acconto) in 11 rate mensili da gennaio a novembre **2018** (in 10 o 9 rate, se il conguaglio è stato effettuato rispettivamente nei mesi di gennaio o febbraio **2018**), oppure in unica soluzione alla cessazione del rapporto
- trattenere in 9 rate mensili, da marzo a novembre **2018**, l'acconto di addizionale **2018** (30% dell'addizionale dovuta, determinata sul reddito **2017**, con l'aliquota vigente per l'anno **2017**).

LA DISCIPLINA DELL'ADDIZIONALE COMUNALE

SOGGETTI ALL'ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF

tutti i contribuenti persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello stato per i quali nell'anno di riferimento **risulta dovuta l'irpef** dopo aver scomputato tutte le detrazioni d'imposta ed i crediti d'imposta ex art. 165 (redditi prodotti all'estero) TUIR

BASE IMPONIBILE

ALIQUOTA

**REDDITO COMPLESSIVO
DETERMINATO AI FINI
IRPEF
(MENO)
ONERI DEDUCIBILI IRPEF**








**ALIQUOTE BASE di
compartecipazione
FISSATA DALLO STATO
+
ALIQUOTA COMUNALE
(SE DELIBERATA)**



**DAL 2007, L'ALIQUOTA VA DETERMINATA CON RIFERIMENTO AL COMUNE
IN CUI IL CONTRIBUENTE HA IL DOMICILIO FISCALE ALLA DATA DEL 1°
GENNAIO DELL'ANNO DI RIFERIMENTO**

LA DISCIPLINA DELL'ADDIZIONALE COMUNALE

Data di residenza		La data del domicilio fiscale del lavoratore, utile ad individuare il comune di competente a ricevere l'imposta è quella al 1° gennaio (in precedenza, 31 dicembre) dell'anno cui si riferisce l'imposta.
L' aliquota		I comuni hanno la possibilità di aumentare la misura dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale
La soglia di esenzione		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.
L'acconto in generale		Nella misura del 30%. Va calcolato sul reddito complessivo dell'anno precedente, determinato ai fini Irpef, al netto degli oneri deducibili di cui all'art. 10 TUIR, applicando l'aliquota relativa all'anno precedente.
L'acconto sui redditi di lavoro dipendente e assimilati		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).

Aliquote addizionale comunale, pubblicate sul sito www.finanze.it

In base alle modifiche introdotte dalla L. 383/2001 le aliquote deliberate da ciascun comune devono essere rese disponibili ai contribuenti attraverso un sito informatico



Le delibere comunali relative alla variazione di aliquota devono essere pubblicate in un sito informatico denominato www.finanze.it a cura dell'Ufficio federalismo fiscale del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze.

La decorrenza dell'efficacia della delibera di determinazione dell'aliquota, ai fini dell'applicazione del tributo, coincide con la data di pubblicazione sul sito informatico istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In base a quanto stabilito con D.L. 201/2011 per la determinazione dell'ACCONTO dell'addizionale comunale i sostituti dovranno assumere l'aliquota nella misura vigente nell'anno precedente.

Per verificare le aliquote applicabili nei Comuni interessati per **l'anno 2017**, occorre consultare l'Elenco generale presente nel sito www.finanze.it alla voce fiscalità locale.

Delibere comunali modificative dell'aliquota addizionale comunale Irpef

L'articolo 151 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n.267 prevede che gli enti locali deliberino entro il 31 dicembre **il bilancio di previsione**, termine tra l'altro mai rispettato e sistematicamente prorogato dal legislatore con norme ad hoc, per l'anno successivo. Sebbene tale termine sia fissato al 31 dicembre dell'anno precedente a quello al quale si riferisce il bilancio di previsione, la stessa norma prevede che esso possa essere differito con decreto del Ministero dell'interno d'intesa, con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato - città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.

Occorre anche considerare l'importante norma introdotta dal legislatore con la Finanziaria 2007 (legge 27 dicembre 2006, n.296) dove all'articolo 1, comma 169, è previsto che **gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione**.

Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.

E' infatti utile ricordare che il bilancio di previsione è la sede per stabilire la quantità di risorse finanziarie che debbono essere impiegate per ottenere il livello quantitativo e qualitativo di servizi pubblici che l'ente intende assicurare alla collettività.

Come accennato in precedenza, con una serie di provvedimenti, il termine per la deliberazione del bilancio di previsione da parte degli enti locali è stato di anno in anno prorogato ad una data successiva rispetto a quella prevista dall'art. 151 del Tuel.

Il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno **2017** da parte degli enti locali è differito dal 31 marzo al 30 giugno.

L'ulteriore differimento è stato deliberato con decreto del ministro dell'Interno del **30 marzo 2017** (Gazzetta ufficiale, Serie generale n.76 del 31 marzo 2017).

Fanno eccezione i Comuni, per le quali il termine resta fermo alla prima data di differimento (**30 marzo 2017**).

Anche per il 2017, 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."

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 prestabilita.

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 vigente per l'anno precedente (201)

SOSTITUTI D'IMPOSTA
(sui redditi di lavoro dipendente e assimilati)



- **Applicano**, sul reddito imponibile dell'anno precedente (2016), al netto degli oneri deducibili, applicano l'aliquota vigente per il 2016.
- **Calcolano il 30%**
- **Trattengono l'acconto** in un numero massimo di 9 rate mensili da marzo a novembre **2016**

AI LAVORATORI ASSUNTI NELL'ANNO cui si riferisce l'acconto

- **non trattengono alcun Acconto**

AI LAVORATORI CESSATI NELL'ANNO cui si riferisce l'acconto

- **trattengono l'addizionale dovuta** sui redditi erogati nell'anno scomputando quanto già trattenuto a titolo di acconto

MOD. CU

- Se l'ammontare dovuto a titolo di addizionale comunale è < all'acconto certificato nel mod. CU, **provvedono al conguaglio** e nelle annotazioni indicano l'ammontare dell'imposta effettivamente dovuta al netto di quella eventualmente rimborsata o non trattenuta

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE TRATTENUTE DI ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF

DETERMINAZIONE a SALDO

SOSTITUTI D'IMPOSTA
(sui redditi di lavoro dipendente e assimilati)

Determinano il saldo
dell'addizionale
comunale IRPEF



all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno **2016** (o alla data di cessazione), applicando al reddito imponibile dell'anno **2016** 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 (**2017**)

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



**con Mod. F24
in modalità telematica
(Fisco on line, Entratel, servizio
bancario CBI, oppure tramite
Intermediari)**



Compensazione



Versamento



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 2016 possono essere utilizzati a partire dal 1° gennaio 2017

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



**UTILIZZO DELLE ECCEDEXENZE
DI RITENUTE VERSATE NEL
CORSO DELL'ANNO
(D.P.R. 445/97) O DI QUELLE
RELATIVE ALL'ANNO
PRECEDENTE INDICATE NEL
QUADRO/PROSPETTO SX DEL
MODELLO 770**

Versamento telematico per i titolari di partita IVA

A partire dal 1° gennaio 2007, tutti i contribuenti, titolari di partita IVA sono obbligati ad effettuare i versamenti fiscali e previdenziali esclusivamente per via telematica. Restano esclusi da tale obbligo solamente i non titolari di partita IVA che possono pertanto continuare ad effettuare i versamenti con il mod. F24 cartaceo presso gli sportelli degli uffici postali, delle banche o degli agenti della riscossione. Come illustrato dall'Agenzia delle Entrate i soggetti in possesso di partita Iva (persone fisiche o società) tenuti ad effettuare il versamento con modalità telematica, hanno a disposizione tre diverse opzioni:

a) versamento diretto, utilizzando uno dei due servizi messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria vale a dire:

- **Fisconline**
- **Entratel.**

Fisconline

Fisconline può essere utilizzato dai contribuenti che presentano la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti fino a 20, dai contribuenti tenuti alla dichiarazione IVA (escluse le persone fisiche con volume d'affari inferiore a 25.833,84 euro), dai contribuenti tenuti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche/Enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo e prevalente l'esercizio di attività commerciali, i soggetti obbligati alla presentazione degli Studi di settore.

Procedura per l'utilizzo di Fisconline:

- aprire un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate;
- utilizzare l'applicazione "F24 On line" che consente la compilazione guidata del modello F24 senza alcuna limitazione nel numero delle imposte a debito o a credito da compilare, la successiva visualizzazione e stampa dei modelli tipografici e la predisposizione del file per l'invio telematico;
- utilizzare l'applicazione "file Interne" che permette di preparare il file nel formato previsto per l'invio indicando il relativo codice PIN;
- se l'importo complessivo del modello comporta un saldo da versare è necessario indicare anche le coordinate bancarie del conto per l'addebito delle somme dovute;
- successivamente si procede all'invio del file previo inserimento del codice fiscale e della password del contribuente;
- entro 24 ore dall'invio, viene predisposta una ricevuta;
- se i dati non sono corretti viene prodotta una comunicazione di scarto (in tal caso occorre rimuovere l'errore e ripetere l'operazione);
- se l'importo complessivo comporta un saldo da versare viene prodotta una seconda ricevuta riportante l'esito dell'addebito e la quietanza del pagamento effettuato.

Entratel

Entratel può essere utilizzato dai contribuenti che presentano la dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione ad un numero di soggetti superiore a 20, dagli intermediari abilitati (Professionisti iscritti all'Albo quali i commercialisti, consulenti del lavoro, periti commerciali ecc.), le associazioni sindacali di categoria, i CAF, ed altri soggetti tra cui le amministrazioni pubbliche.

Procedura per l'utilizzo di Entratel:

- aprire un conto corrente, presso una delle banche che hanno stipulato con l'Agenzia delle Entrate una specifica convenzione;
- utilizzare l'applicazione "F 24 On line" che consente la compilazione guidata del modello F24 senza alcuna limitazione nel numero delle imposte a debito o a credito da compilare, la successiva visualizzazione e stampa dei modelli tipografici, la predisposizione del file per l'invio telematico;
- provvedere all'invio del file, previa autenticazione del file stesso e inserimento del nome utente e della password del contribuente;
- se l'importo complessivo del modello comporta un saldo da versare è necessario indicare anche le coordinate bancarie del conto per l'addebito delle somme dovute;
- entro 24 ore dall'invio viene predisposta una ricevuta per ogni pagamento effettuato;
- se i dati non sono corretti viene prodotta una comunicazione di scarto: in tal caso occorre rimuovere l'errore e ripetere l'operazione;
- se l'importo complessivo del modello comporta un saldo da versare viene prodotta una seconda ricevuta riportante l'esito dell'addebito e inviata la quietanza del pagamento effettuato.

b) versamento attraverso gli Intermediari abilitati

che utilizzeranno il servizio messo a disposizione dall'Amministrazione finanziaria, già a partire dal 2002, denominato **F24 cumulativo**

Tale servizio consente alla gran parte delle categorie di Intermediari abilitati al servizio Entratel, di effettuare i versamenti delle somme dovute dai loro clienti a titolo di tributi, contributi e premi di cui all'art. 17 D.L.vo 241/97.

L'intermediario deve:

- munirsi dell'autorizzazione dei clienti ad utilizzare gli estremi dei loro conti correnti e a disporre i relativi ordini di pagamenti.
- consegnare ai clienti copia delle deleghe di pagamento trasmesse e delle ricevute rilasciate dall'Agenzia delle Entrate contenenti l'esito dell'addebito;
- tenere indenne l'Agenzia delle Entrate da qualsiasi richiesta di risarcimento del danno legata all'uso del servizio in assenza di autorizzazione e da qualsiasi responsabilità derivante dall'esecuzione delle disposizioni di pagamento.

Procedura per l'utilizzo dell'F24 cumulativo via Entratel:

- aderire alla convenzione con l'Agenzia delle Entrate, tramite il servizio Entratel "adesione alla convenzione F24" e successivamente sottoscrivere una copia cartacea da inviare via fax o per posta, unitamente a una copia dell'attestazione di accettazione dell'adesione rilasciata per via telematica dall'Agenzia delle entrate, all'Ufficio che ha rilasciato l'autorizzazione all'accesso ad Entratel;
- predisporre i modelli dei propri clienti inserendo tutti i dati mediante l'applicazione F24 online;
- predisporre il file cumulativo degli F24 Online mediante l'applicazione Creazione flussi F24;
- provvedere per il tramite del servizio Entratel all'invio del file, previa autenticazione del file stesso, inserimento del nome utente e della password dell'Intermediario;
- l'intermediario riceve l'attestazione sulla trasmissione effettuata, la ricevuta attestante i pagamenti inoltrati e successivamente le ricevute attestanti l'esito comunicato dalle Banche per i singoli addebiti in conto;
- il contribuente riceve la comunicazione dell'esito dell'addebito in conto comunicato dalla Banca, e in caso di addebito, la quietanza del versamento

c) versamento attraverso Remote Banking / CBI (Corporate Banking Interbancario)

Tale procedura applicata nell'ambito dei rapporti con l'Agenzia delle Entrate consente a ciascun contribuente dotato di sistema informatico collegato con la propria banca di eseguire i pagamenti tramite collegamento remoto. La stessa procedura può essere utilizzata anche dagli Intermediari (commercialisti, consulenti del lavoro ecc.) nello svolgimento dei servizi di consulenza ai propri clienti tra cui il pagamento delle imposte.

La procedura CBI si attiva mediante 4 distinte fasi:

- predisposizione delle deleghe F24;
- invio alla banca dei dati delle deleghe F24 ;
- controllo dei dati ed esecuzione dei pagamenti da parte della banca;
- rilascio agli utenti, da parte della banca delle attestazioni elettroniche delle deleghe F24 regolarmente pagate e gli estremi delle deleghe non pagate..

La compensazione dei crediti fiscali in F24

In parte connesso all'argomento trattato in precedenza, è l'utilizzo in compensazione di crediti aventi natura fiscale tramite il modello F24.

L'articolo 3, comma 2 del Decreto Legge n. 50/2017 ha previsto, infatti, che tutti i soggetti titolari di Partita Iva, i quali intendano compensare in F24 crediti di natura fiscale, debbano utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Le tipologie di credito prese in considerazione dalla norma ai fini dell'obbligo di presentazione telematica del modello F24 sono:

- crediti Iva;
- crediti derivanti da Irpef e dalle relative addizionali;
- crediti scaturenti da ritenute alla fonte;
- crediti da imposte sostitutive di quelle sul reddito;
- crediti Irap;
- crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Proprio con riferimento alla modalità telematica di trasmissione, si ricorda che quest'ultima può avvenire tramite Fisconline o Entratel.

Il primo è dedicato a tutti coloro che non debbano presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta per più di 20 soggetti e che non siano già abilitati ad Entratel. Quest'ultimo, invece, è riservato a:

- soggetti che devono presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per più di 20 sostituiti;

- intermediari (professionisti, Caf e associazioni di categoria) che presentano in via telematica le dichiarazioni e/o registrano contratti di locazione;
- società che trasmettono per conto delle società del gruppo di cui fanno parte;
- Poste Italiane spa;
- Amministrazioni dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 68/E del 2017 ha precisato che tra i codici indicati non sono ricompresi (in quanto esclusi dai nuovi obblighi) i crediti rimborsati dai sostituti a seguito di liquidazione del modello 730 e le somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del D.L. n. 66 del 2014 e dell'articolo 1, commi 12 e ss., della L. n. 190 del 2014 (c.d. "bonus Renzi").

Nell'**Allegato 1** della medesima risoluzione sono contenuti i codici che danno luogo all'utilizzo obbligatorio delle procedure telematiche dell'agenzia delle entrate.

Il 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.

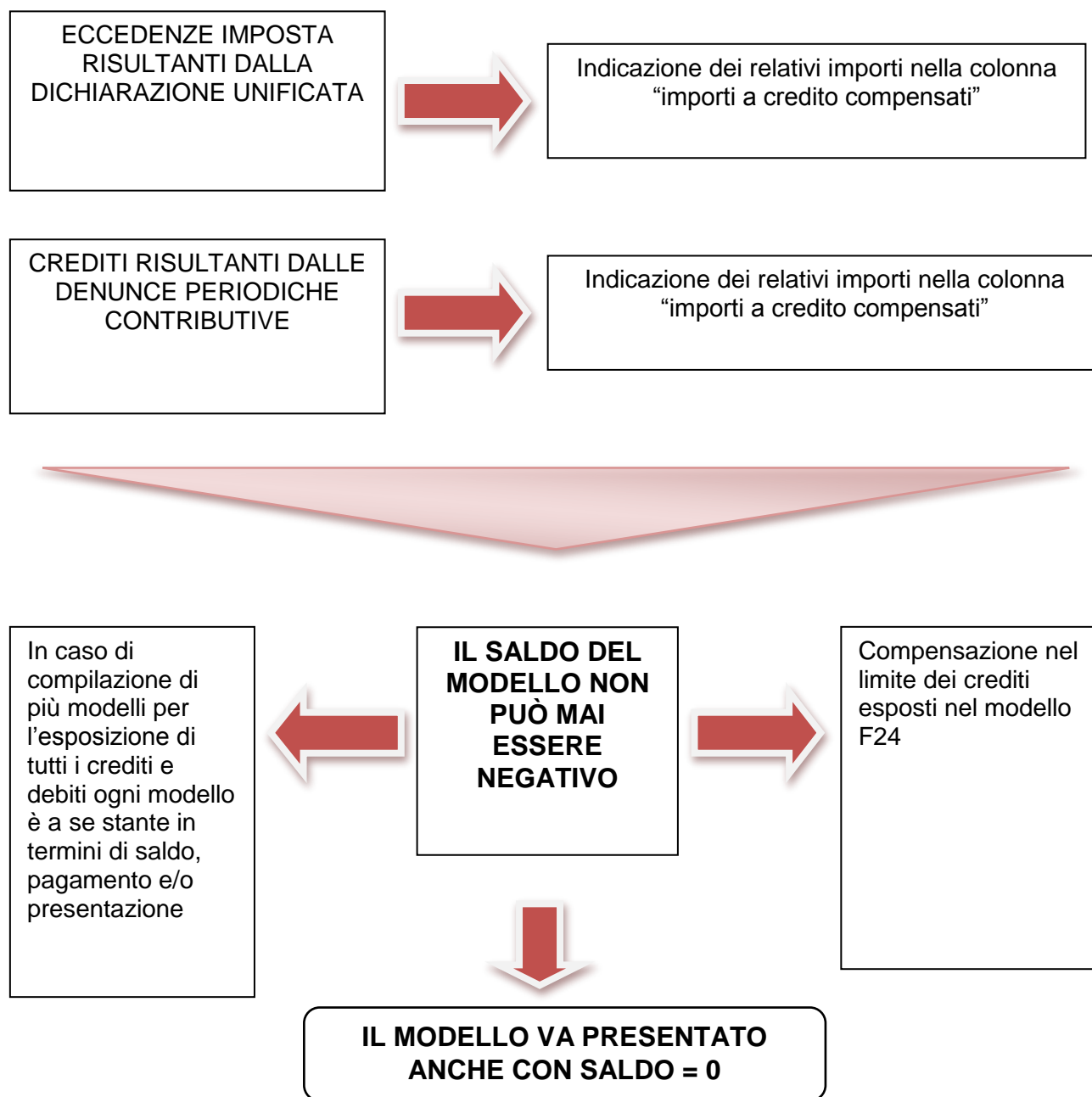
Con tale risoluzione è stato chiarito quanto segue:

- 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.

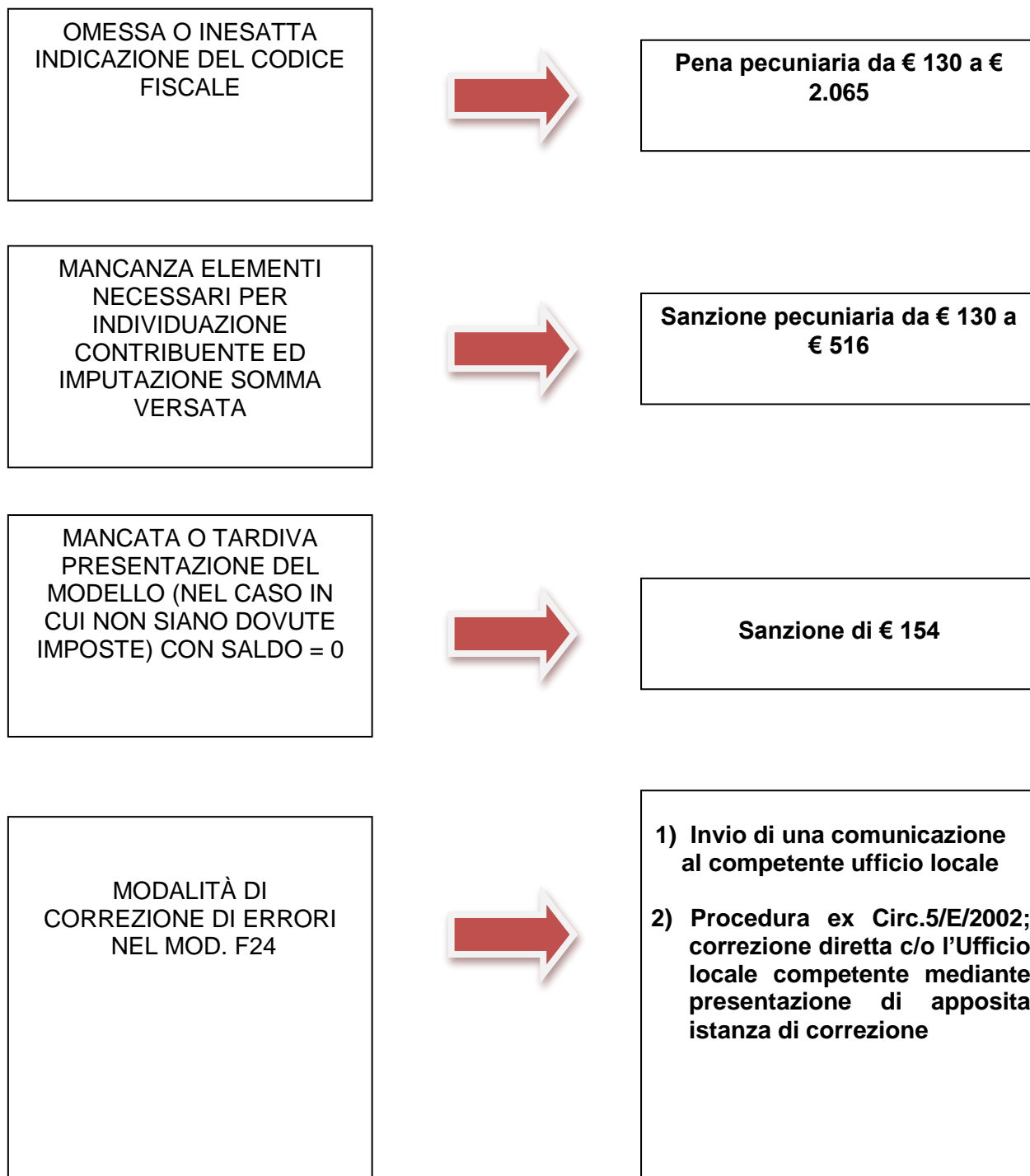
Stralcio della tabella con i nuovi codici tributo da utilizzare dal 1 gennaio 2008 per il versamento delle addizionali comunali IRPEF

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
- Art. 1 comma 623 legge n. 190 del 23 dicembre 2014

Premessa

Con l'art. 11, comma 3 del D.lgs. 47/2000 e successive modificazioni, è stata introdotta una variazione al trattamento fiscale della rivalutazione del trattamento di fine rapporto, comprendendo tale rivalutazione tra i redditi di capitale. Da ultimo, la legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità 2015), ha stabilito l'aumento dell'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del TFR aumentando l'aliquota dall'11% al 17%. Il trattamento fiscale della rivalutazione del trattamento di fine rapporto è quindi stabilito nella misura dell'17% del maturato, mediante imposizione sostitutiva. In altri termini dal 1° gennaio 2001 la rivalutazione non deve essere più compresa nel reddito di riferimento, utile per la determinazione dell'aliquota di tassazione del TFR, e non deve più essere tassata insieme al T.F.R. Con una correzione all'art. 11 del D.lgs. introdotta dal DLgs 168/2001 è stato inserito l'obbligo di effettuare l'acconto su tali rivalutazioni, nella misura del 90% di tutta l'imposta complessiva da versare entro il 16 dicembre di ogni anno, con saldo da versare entro il 16 febbraio dell'anno successivo.

La base di calcolo per determinare l'imposta è data dalla rivalutazione applicata all'ammontare del fondo al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dell'ammontare dei TFR dei cessati nell'esercizio.

In alternativa è possibile, se più favorevole, calcolare l'acconto sul 90% delle rivalutazioni che, in via presuntiva, si valuta possano maturare nell'anno di riferimento.

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

L'importo definito viene versato dal sostituto d'imposta, tramite modello F24, **entro il 16 dicembre dell'anno di riferimento (2018) con il codice tributo 1712.**

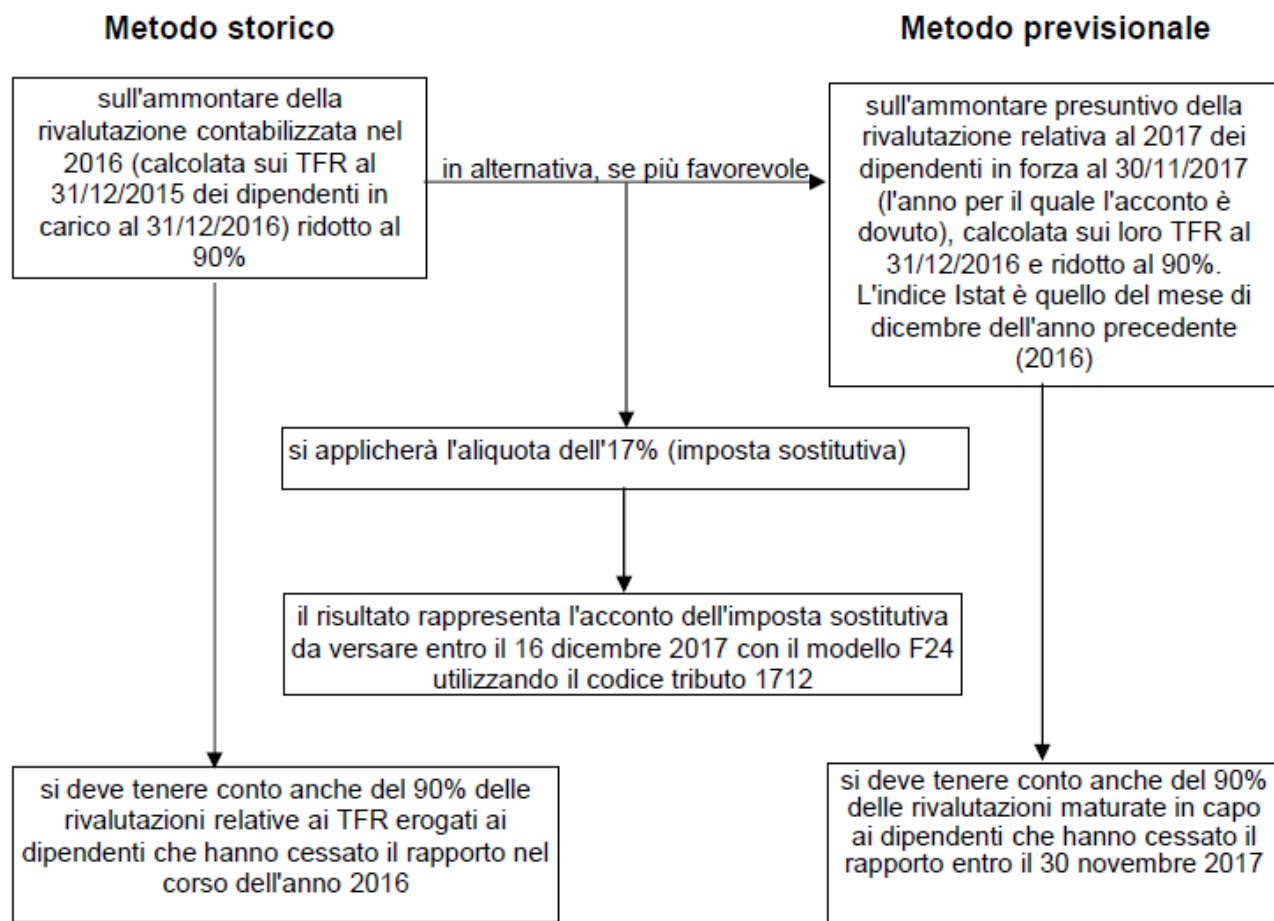
Alla fine dell'anno (2017) si ricalcola la rivalutazione sull'ammontare complessivo del TFR accantonato al 31 dicembre anno precedente (2016), aumentato dei liquidati in corso d'anno e, sul 90% di tale importo, definito rivalutazione complessiva da accantonare, si calcola l'aliquota dell'17% dell'imposta sostitutiva complessiva.

Dal valore complessivo come sopra determinato si deduce quanto pagato in acconto e si versa il saldo entro il 16 febbraio anno successivo (nel caso di specie entro il 16 febbraio 2018) con codice tributo 1713.

L'IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIVALUTAZIONE DEL TFR

(da calcolare sulle rivalutazioni del TFR giacente in azienda e sulle quote versate al Fondo Tesoreria Inps)

Calcolo acconto: da versare entro il 16 dicembre 2017



Saldo. Per ottenere l'importo da versare a saldo, entro il 16 febbraio 2018 con il modello F24 utilizzando il codice tributo 1713, si dovrà calcolare l'17% sull'effettiva rivalutazione relativa all'anno 2017 di tutti i dipendenti (anche cessati) e scomputare l'acconto versato nel mese di dicembre 2017

NB: l'azienda costituita nel 2017 non versa, per lo stesso anno, nessuna imposta sostitutiva non essendoci alcuna rivalutazione di TFR

Dall'operazione aritmetica di sottrazione dell'acconto dal saldo dovuto si possono ottenere due risultati:



Saldo a debito, che si verserà con il codice 1713 entro il 16 febbraio anno successivo (nel caso di specie entro il 16 febbraio 2017), 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 2017 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 UNIAMENS, all'Inps
- alla determinazione dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione ai sensi dell'art. 11 del DLgs 47/2000 in acconto e successivo saldo
- alla rilevazione al 31 dicembre di ogni anno della rivalutazione del TFR accantonato all'anno precedente con le modalità previste dall'art. 2120 del codice civile

In caso di cessazione del rapporto di lavoro durante l'anno, la rivalutazione, calcolata con le modalità previste dall'art. 2120 del codice civile, sarà riferita all'ammontare maturato alla data della cessazione.

Con il messaggio n. 5859 del 7 marzo 2008, l'Inps, richiamandosi al contenuto della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 70 del 18 settembre 2007 ha colto l'occasione per mettere ordine agli obblighi ed adempimenti in materia di previdenza integrativa ed imposizione fiscale.

Il messaggio riassume gli adempimenti come segue: "Come è noto, l'art. 2120 del c.c. stabilisce che le quote annuali di trattamento di fine rapporto, con esclusione di quella maturata nell'anno, devono essere incrementate, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente. Anche il TFR versato al Fondo di Tesoreria deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro e tale incremento, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato alla posizione del singolo lavoratore."

Il costo della rivalutazione resta a carico del Fondo di Tesoreria

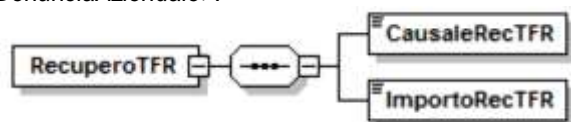
Con riferimento all'imposta sostitutiva (17%) che, a far tempo dall'anno 2001 grava sulle rivalutazioni del TFR, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'applicazione e il versamento della stessa, con riferimento sia alla rivalutazione della quota di accantonamento maturata presso il datore di lavoro sia a quella maturata presso il fondo di Tesoreria, **dovranno essere effettuati, nei termini stabiliti dall'art. 11, c.4 del DLgs 18 febbraio 2000, n. 47, dal datore di lavoro**. Questi provvederà poi a **conguagliare** l'importo versato relativamente alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria nel flusso delle denunce retributive e contributive UNIAMENS, 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 2015 sono state versate **quote di TFR** al Fondo di Tesoreria e i cui rapporti di lavoro cessano o sono cessati nel corso dell'anno 2016, i datori di lavoro, all'atto della liquidazione del TFR, provvederanno a **recuperare** dal fondo di Tesoreria le quote precedentemente versate comprensive della rivalutazione ex art. 2120 del c.c. operata sulle stesse al netto dell'imposta sostitutiva.

Il recupero delle prestazioni TFR avviene sull'*UNIEMENS* nell'ambito dell'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**.



Indicando in: **<CausaleRecTFR>** :

- **il codice PF10** (Recupero delle prestazioni TFR fino a capienza delle quote TFR versate al Fondo di Tesoreria) indicate nell'UniEmens in :
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoCorrente
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoPregresso/TipolmpPregCMT (causale CF02)
 - DenunciaAziendale/AziendaTFR/VersTFR/ImportoVersTFR (causale CF11)
- **il codice PF20-** (Recupero delle prestazioni TFR sui contributi previdenziali ed assistenziali eccedenti l'importo dei contributi esposti nell'Uniemens in
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoCorrente
 - DenunciaIndividuale/GestioneTFR/MeseTFR/MeseTesoreria/Contribuzione/ImportoPregresso/TipolmpPregCMT (causale CF02)
 - DenunciaAziendale/AziendaTFR/VersTFR/ImportoVersTFR (causale CF11),

e nel successivo campo **<ImportoRecTFR>** l'importo effettivamente recuperato.

Il recupero dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione TFR avviene sempre tramite l'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**,

indicando in **<CausaleRecTFR>** :

- **il codice PF30** (recupero dell'imposta sostitutiva dell'17% sul TFR al Fondo tesoreria)
- e nel successivo campo **<ImportoRecTFR>**, l'importo effettivamente recuperato.

Le medesime operazioni di recupero dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dovranno, altresì, essere effettuate alla fine dell'anno con riferimento ai lavoratori che proseguono nel rapporto di lavoro.

Il flusso è il seguente

A) operazioni annuali:

31/12/2015 rilevazione TFR.
+
TFR anno 2016 (di cui maturazione versata alla Tesoreria)
-
trattenuta F.P.L.D. (0,5% della retribuzione imponibile)
+
rivalutazione TFR accantonato al 31/12/2015 (di cui quota su TFR versato alla Tesoreria)
-
Imposta sostitutiva sulla rivalutazione pari all'17% della rivalutazione (acconto e saldo)
scelta tra il metodo storico o previsionale (di cui quota sulla rivalutazione calcolata sul Tfr versato alla Tesoreria)
=
ammontare TFR al 31/12/2016

Versamento Imposta sostitutiva

L'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR va versata, entro il 16 dicembre 2016, su modello F24 con il codice tributo 1712

Nel mese di gennaio dell'anno successivo si determina il totale complessivo dovuto dell'imposta sostitutiva, mediante valorizzazione della rivalutazione, si sottrae l'acconto, come precedentemente definito, e si determina il saldo da versare, entro il 16 febbraio, su mod. F24 codice tributo 1713.

Esposizione rivalutazione e imposta sostitutiva sulle denunce contributive

La **rivalutazione**, calcolata al 31/12/2016, viene rilevata dal sostituto d'imposta ed esposta nella denuncia UNIMENS del mese di febbraio dell'anno successivo al lordo dell'imposta sostitutiva.

L'**imposta sostitutiva calcolata in acconto**, versata entro il 16 di dicembre 2016 è posta a recupero nella denuncia UniEms relativa al mese di pagamento (UniEms Dicembre da trasmettere entro il 31 gennaio 2017) mediante indicazione in **<CausaleRecTFR>** di **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>** del codice **PF30** e nel successivo campo **<ImportoRecTFR>** dell'importo dell'imposta sostitutiva.

L'**imposta sostitutiva calcolata a saldo**, versata entro il 16 febbraio 2017 va indicata nella denuncia UNIMENS riferita al mese di "Febbraio 2017", utilizzando i medesimi campi dell'elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**,.

B) Operazioni infrannuali (cessazione del rapporto)

31/12/2015	rilevazione T.F.R.
+	
T.F.R. anno 2016	
-	
trattenuta FPLD (0,5% della retribuzione imponibile)	
+	
rivalutazione del T.F.R. accantonato al 31/12/2015, alla data di cessazione del rapporto	
-	
imposta sostitutiva sulla rivalutazione maturata per rateo nell'anno di cessazione e pari all'17%	
=	
ammontare T.F.R. alla data di cessazione	

La rivalutazione, calcolata alla data di cessazione, viene rilevata dal sostituto d'imposta ed esposta nella denuncia UniEms 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'UniEms 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'UniEms dell'ammontare della rivalutazione del Tfr anno precedente è il 28 febbraio.

Esempi

Lavoratore cessato al '8 maggio 2016

TFR 31-12-2015 conto azienda: **10.753,97** rival. 76,36; imposta sost. 12,98
 TFR 31-12-2015 presso tesoreria: **3.057,31** rival. 21,71; imposta sost. 3,69
 Totale **13.811,28** rival. 98,07; imposta sost. 16,68
 la rivalutazione è stata determinata alla data dell'8 maggio 2016
 TFR anno 2016 c/o ditta: 0 (zero)
 TFR anno 2016 (8 maggio) presso tesoreria: **1.245,16**

UniEmens mese di maggio 2016:

Elemento **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**.

In **<CausaleRecTFR>**: cod. **PF10** (Rec. TFR F. tesoreria)

In **<ImportoRecTFR>** : **4.302,47**:

- TFR 2016	1.245,16
- Riv. netta	18,02
- Tfr 2015	3.057,31
- Totale	4.302,47

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

In **<ImportoRecTFR>**: **3,69**

Lavoratore non cessato e calcolo dell'accantonamento al 31-12-2016

TFR 31-12-2015 conto azienda 10.753,97 rival. 129,05 imposta sostitutiva 21,94
 TFR 31-12-2015 presso tesoreria 3.057,31 rival. 36,69 imposta sostitutiva 6,24
 Totale 13.811,28 rival. 165,74 imposta sostitutiva 28,17
 Si assume, ai fini dell'esempio, un indice di rivalutazione fittizio pari a: 1,2000000
 TFR anno 2016 c. ditta: 0 (zero)
 TFR anno 2016 presso tesoreria: 3.500,00

Acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione versato al 16 dicembre 2016 (metodo prospettico) pari ad Euro 165,74 x 90% = 149,17 x 17% = **25,36** di cui **5,61** per imposta su rival. Tfr a Tesoreria)
 Saldo dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione versata al 16 febbraio 2015 pari ad euro 165,74 – 149,17 = 16,57 x 17% = **2,82** (di cui **0,62** per imposta su rival. per Tfr a Tesoreria)

Uniemens mese di dicembre 2016

Recupero con il codice PF30 in **<CausaleRecTFR>** di **<RecuperoTFR>** dell'ammontare dell'acconto di imposta sostitutiva versata, pari ad euro 5,61.

UniEmens mese di febbraio 2017

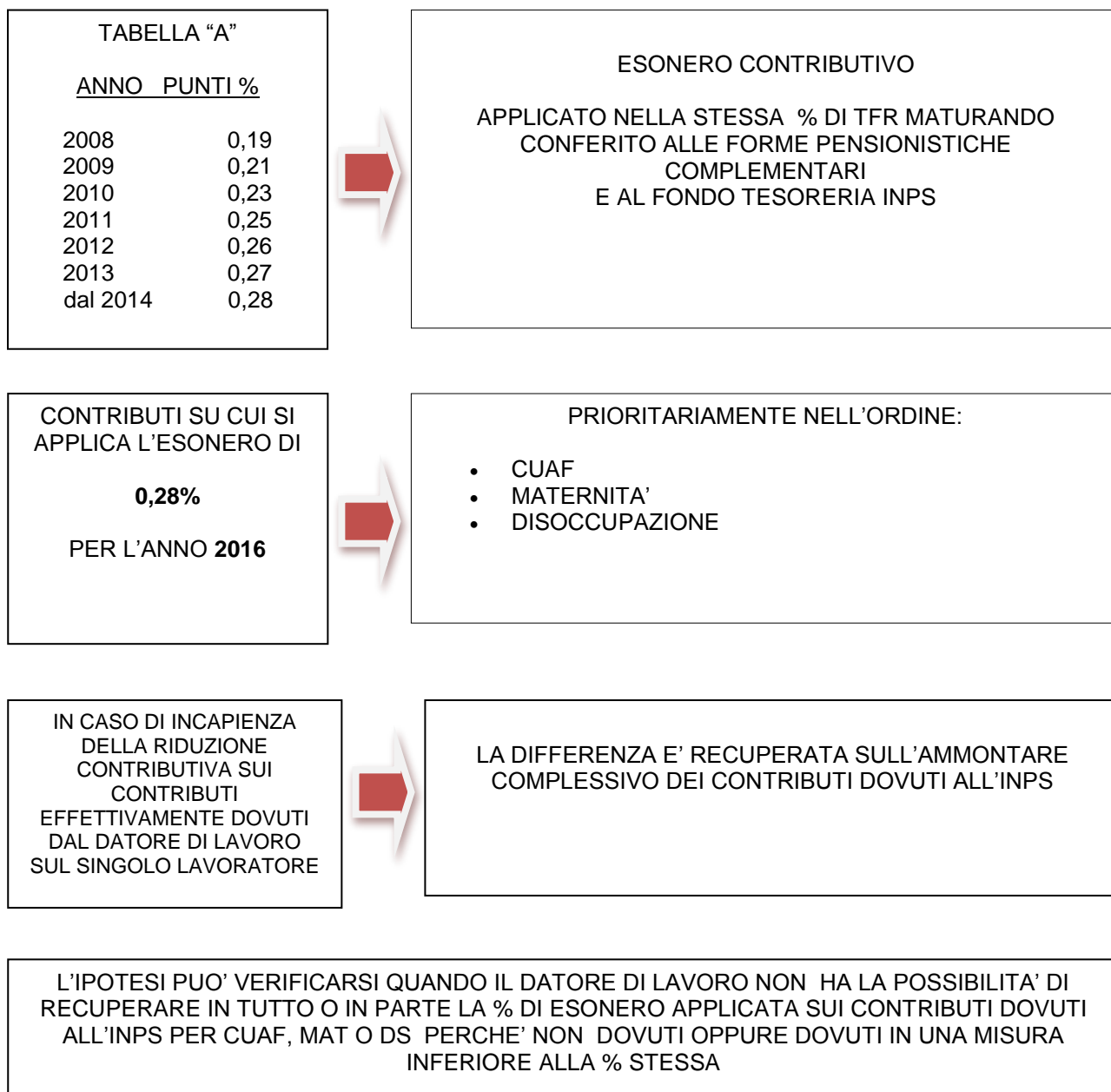
Nel mese di Febbraio 2017 va evidenziato:

- nell'elemento **<Rivalutazione>** di **<Contribuzione>** di **<MeseTesoreria>** di **<MeseTFR>**, di **<GestioneTFR>**, l'importo della rivalutazione di competenza della quota di Tfr accantonata presso il Fondo di Tesoreria, pari ad euro 36,69
- nell'elemento **<ImportoRecTFR>** di **<RecuperoTFR>** di **<AziendaTFR>** di **<DenunciaAziendale>**, l'importo dell'imposta sostitutiva di euro 0,62 >. In **<CausaleRecTFR>** va riportato il codice **PF30**.

È possibile, in alternativa, indicare **l'ammontare complessivo** dell'imposta sostitutiva nel mese di febbraio 2017 all'atto della definizione dell'ammontare complessivo e del pagamento del saldo.

Misure compensative TFR: dal 2014, esonero a 0,28%

L'art. 8 del D.L. n.203/05 "Compensazioni alle imprese che conferiscono il TFR a forme pensionistiche complementari e al Fondo per l'erogazione del TFR", come modificato dall'art. 1 c. 766 della L. 296/2006 (Finanziaria 2007) prevede in favore delle imprese che conferiscono il TFR alle 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.



Le ultimissime novità in materia di lavoro

Le modifiche al lavoro occasionale accessorio

L'abrogazione dell'istituto

L'Istituto del lavoro occasionale accessorio ha subito, nel corso del tempo, numero se modifiche. Da ultimo, il Decreto Legge numero 25 del 17 marzo 2017 ha abrogato, a decorrere dal 17 marzo di quest'anno, l'istituto in commento, il quale era disciplinato dagli articoli 48, 49 e 50 del Decreto Legislativo numero 81 del 2015.

Il Lavoro accessorio, si ricorda, fu introdotto nel 2003 dalla Legge Biagi per fornire una regolamentazione a quelle tipologie di prestazioni lavorative, del tutto occasionali e accessorie, che finivano per aumentare il lavoro sommerso (c.d. "lavoro nero").

In questi anni, tuttavia, forse anche a causa della pressante crisi economica che ha colpito il nostro Paese, si è registrato un abuso del lavoro accessorio, il quale è stato utilizzato per finalità del tutto contrarie alla volontà originaria del Legislatore, molte volte con lo scopo di mascherare situazioni riconducibili al normale lavoro subordinato. Questa circostanza ha spinto il Legislatore ad abrogare gli articoli 48, 49 e 50 del Decreto Legislativo numero 81 del 2015.

La suddetta abrogazione è avvenuta in maniera così repentina che si è creato, inizialmente, un vero e proprio vuoto normativo, costringendo il Ministero del Lavoro ad intervenire più volte sull'argomento.

La reintroduzione dell'istituto rinnovato

Il vuoto lasciato dall'abrogazione del lavoro occasionale accessorio ha portato il Legislatore a reintrodurre nuovamente l'istituto, tramite l'articolo 54 - *bis* del Decreto Legge n. 50 del 2017, seppur con sostanziali modifiche rispetto alla previgente disciplina.

Nello specifico, possono fare ricorso al lavoro accessorio:

- le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio dell'attività professionale o d'impresa, mediante il "Libretto Famiglia";
- gli altri utilizzatori tramite il "Contratto di prestazione occasionale".

Preme evidenziare che mediante il "Libretto di Famiglia" si possono remunerare esclusivamente le prestazioni di lavoro occasionale rese per:

- lavori domestici, inclusi quelli di giardinaggio, pulizia e manutenzione;
- assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità;
- insegnamento privato supplementare.

Il nuovo "Libretto di famiglia" è composto da titoli di pagamento, il cui valore nominale è fissato in 10 euro, utilizzabili per compensare prestazioni di durata non superiore ad un'ora. Come chiarito dall'Inps nella circolare n. 107/2017, al termine della prestazione lavorativa, e comunque non oltre il terzo giorno del mese successivo a quello di svolgimento della prestazione stessa, l'utilizzatore è tenuto a comunicare all'Inps:

- i dati identificativi del prestatore;
- il luogo di svolgimento della prestazione;
- il numero di titoli utilizzati per il pagamento;
- la durata e l'ambito di svolgimento della prestazione;

- le eventuali altre informazioni per la gestione del rapporto.

Possono, invece, fare ricorso al “Contratto di prestazione occasionale” i professionisti, i lavoratori autonomi, gli imprenditori, le associazioni e gli altri enti di natura privata.

La misura del compenso, in questo caso, è fissata dalle parti, nel rispetto del livello minimo stabilito dalla legge, pari a 9 euro per ogni ora di prestazione lavorativa e a 36 euro per le prestazioni giornaliere di durata inferiore alle quattro ore.

Con riferimento a questa modalità di utilizzo del lavoro accessorio, l’Inps ha chiarito che l’utilizzatore, tramite i servizi telematici messi a disposizione dell’Istituto, deve fornire, almeno sessanta minuti prima dell’inizio dello svolgimento della prestazione lavorativa, i seguenti dati:

- le informazioni identificative del prestatore;
- la misura del compenso pattuita;
- il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa;
- la data, l’ora di inizio e di fine dell’attività lavorativa;
- il settore di impiego del prestatore;
- le altre informazioni per la gestione del rapporto di lavoro.

In generale, non possono utilizzare l’istituto del lavoro accessorio:

- gli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze più di cinque lavoratori subordinati a tempo indeterminato;
- le imprese del settore agricolo, salvo alcune eccezioni;
- le imprese dell’edilizia, quelle di escavazione e di lavorazione del materiale lapideo e le aziende del settore minerario.

Si precisa, inoltre, che non è possibile utilizzare il lavoro accessorio nell’ambito dell’esecuzione di appalti e con i lavoratori con i quali l’utilizzatore abbia in corso un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa. Ugual divieto utilizzo vige per i lavoratori che sono stati parte di un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa con lo stesso utilizzatore negli ultimi sei mesi.

Per quanto riguarda i limiti economici, da computarsi nell’anno civile, si evidenzia che ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, non potrà percepire compensi per un importo complessivamente superiore a 5.000 euro. Gli utilizzatori, d’altro canto, non potranno erogare compensi di importo complessivamente superiore a 5.000 euro, con riferimento alla totalità dei prestatori. Gli stessi utilizzatori, Inoltre, non potranno corrispondere compensi superiori a 2.500 euro per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore.

Ai fini del rispetto del suddetto limite economico, l’utilizzatore potrà calcolare la misura del compenso sulla base del 75% del suo effettivo importo, per le seguenti categorie di prestatori:

- titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;
- giovani con meno di venticinque anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado ovvero a un ciclo di studi presso l’università;
- persone disoccupate, ai sensi dell’articolo 19 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 150;
- percettori di prestazioni di prestazioni di sostegno del reddito.

Le istruzioni tecnico-operative per la gestione dell’Istituto in commento, diverse a seconda della modalità di utilizzo, sono contenute nella circolare Inps.

L'incentivo "Occupazione giovani"

Come noto, per favorire l'occupazione dei giovani con età compresa tra i 16 e i 29 anni di età, il decreto direttoriale n. 394 del 2 dicembre 2016, rettificato da quello n. 454 del 19 dicembre 2016, ha introdotto un nuovo incentivo.

Tale agevolazione spetta, nello specifico, per l'assunzione di soggetti registrati al "Programma Garanzia Giovani" al quale, si ricorda, possono accedere i ragazzi di età compresa tra i 16 e i 29 anni non inseriti in un percorso di studi o di formazione e che risultano essere disoccupati ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo n. 150 del 2015 (i cosiddetti NEET).

Il beneficio spetta per le assunzioni, tra il 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2018, a tempo determinato di durata pari o superiore a sei mesi e per le assunzioni a tempo indeterminato, anche a scopo di somministrazione. Danno diritto all'incentivo anche i rapporti di apprendistato professionalizzante, e quelli di lavoro subordinato instaurati in attuazione del vincolo associativo con una cooperativa di lavoro.

L'Inps, con la circolare n. 40 del 2017, ha chiarito che in favore dello stesso lavoratore l'incentivo può essere riconosciuto per un solo rapporto di lavoro e che, pertanto, una volta concesso, non è possibile rilasciare ulteriori autorizzazioni per nuove assunzioni effettuate dallo stesso o da altro datore di lavoro. Tuttavia, specifica l'Istituto, nelle ipotesi di proroga dei rapporti a tempo determinato, è possibile rilasciare una seconda autorizzazione per lo stesso lavoratore, nel rispetto della porzione massima di incentivo riconoscibile per i rapporti a tempo determinato, pari a 4.030 euro.

Si ricorda, inoltre, che l'incentivo, è fruibile in 12 quote mensili, con decorrenza dalla data di assunzione, e consiste in una riduzione del 50% dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con un tetto massimo pari a 8.060 su base annua per ogni lavoratore assunto con contratto a tempo indeterminato. Invece, come già accennato, la misura massima dell'agevolazione, in caso di assunzione con contratto a tempo determinato, si attesta sui 4.030 euro annui.

Per fruire della nuova agevolazione è necessario il rispetto dei requisiti di cui all'articolo 1, commi 1175 e 1176, della legge 296 del 2006, riguardanti:

- l'adempimento degli obblighi contributivi;
- l'osservanza delle disposizioni poste a tutela delle condizioni di lavoro;
- il rispetto degli accordi e dei contratti collettivi nazionali, e di secondo livello, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- l'applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione di cui all'articolo 31 del decreto legislativo n. 150 del 2015.

La nuova agevolazione, che non è cumulabile con altri incentivi all'assunzione di natura economica o contributiva, è soggetta, inoltre, al rispetto della normativa sugli aiuti "*de minimis*".

Per quanto riguarda le modalità di richiesta, il datore di lavoro deve effettuare la classica prenotazione presso l'Inps, utilizzando l'apposito modello telematico disponibile all'interno dell'applicazione "DiResCo" alla quale è possibile accedere da sito internet dell'Istituto.

Come specifica l'Inps, nella suddetta prenotazione occorrerà indicare:

- il lavoratore nei cui confronti è intervenuta o potrebbe intervenire l'assunzione;
- la Regione e la Provincia di esecuzione della prestazione lavorativa;
- l'importo della retribuzione mensile media prevista o effettiva;
- l'aliquota contributiva datoriale.

In caso di esito positivo della prenotazione, l'Inps ne darà comunicazione al datore di lavoro che, in tal caso, dovrà effettuare l'assunzione entro sette giorni di calendario dall'elaborazione positiva della richiesta da parte dell'Istituto. Inoltre, entro dieci giorni di calendario dalla comunicazione riguardante l'esito positivo della prenotazione, il datore di lavoro dovrà comunicare all'Istituto l'avvenuta assunzione.

Come di consueto, l'incentivo dovrà essere fruito mediante conguaglio operato sulle denunce contributive mensili.

L'incentivo "Occupazione Sud"

Una delle agevolazioni più interessanti di quest'anno è il nuovo "Incentivo occupazione SUD", regolato dal Decreto direttoriale numero 367 del 16 novembre 2016, così come rettificato da quello numero 18719 del 15 dicembre 2016.

La nuova agevolazione è finanziata nel limite di 530.000.000 di euro, dei quali 500 sono destinati alle Regioni "meno sviluppate", e cioè Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia. Gli altri 30 milioni sono, invece, destinati alle Regioni "in transizione", che sono l'Abruzzo, il Molise e la Sardegna.

La gestione dell'incentivo, come di consueto, è stata affidata all'Inps che, a breve, dovrebbe pubblicare una circolare contenente le indicazioni operative per la richiesta e la fruizione dell'agevolazione.

Destinatari del nuovo incentivo sono i datori di lavoro privati che, senza esservi tenuti, assumono, tra il primo gennaio ed il 31 dicembre 2017, un soggetto disoccupato, rientrante in una delle seguenti categorie:

- giovani con età compresa tra i 16 e i 24 anni;
- lavoratori con almeno 25 anni di età, privi di impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi.

Al fine della fruizione dell'agevolazione, i lavoratori in questione non devono aver avuto un rapporto di lavoro negli ultimi sei mesi con la stessa Azienda e devono essere assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, anche a scopo di somministrazione, o con apprendistato professionalizzante.

L'Incentivo spetta, inoltre, in caso di assunzione a tempo parziale, ovvero, in caso di trasformazione a tempo indeterminato di un contratto a termine. Anche il socio lavoratore di cooperativa, se assunto con contratto di lavoro subordinato, può dar luogo alla fruizione dell'incentivo.

Sono, invece, escluse dall'agevolazione le assunzioni con contratto di lavoro domestico, accessorio ed intermittente.

Un altro fattore fondamentale è la sede operativa presso cui sono adibiti i lavoratori appartenenti ad una delle suddette categorie, che deve essere ubicata in una delle Regioni indicate precedentemente. E', invece, irrilevante la residenza anagrafica del lavoratore.

Per quanto riguarda la misura dell'agevolazione, quest'ultima è pari alla contribuzione previdenziale a carico del datore di lavoro, con esclusione di premi e contributi dovuti all'Inail, nel limite massimo di 8.060 euro annui per lavoratore assunto. Il predetto importo è da riproporzionare in caso di assunzione a tempo parziale.

Nelle ipotesi di apprendistato professionalizzante, qualora la durata del periodo formativo inizialmente concordata sia inferiore a dodici mesi, l'importo massimo complessivo del beneficio deve essere proporzionalmente ridotto in base all'effettiva durata dello stesso. L'Istituto, sul punto, fa l'esempio di un rapporto di apprendistato per il quale è previsto un periodo formativo di durata pari a sei mesi, nel cui caso l'importo massimo dell'incentivo spettante al datore di lavoro è pari ad euro 4.030,00.

L'agevolazione sarà fruita tramite conguaglio nelle denunce contributive mensile, a pena di decadenza entro il termine del 28 febbraio 2019.

I datori di lavoro interessati dovranno inoltrare all'Inps un'istanza preliminare di ammissione, indicando i dati relativi all'assunzione effettuata o che intendono effettuare, con le modalità indicate dall'Inps nella circolare n. 41 del 2017.

In caso di disponibilità delle risorse stanziare, l'Inps comunica all'Azienda che l'importo dell'incentivo è stato prenotato in suo favore.

Entro sette giorni dalla ricezione della suddetta comunicazione di prenotazione, il datore di lavoro deve, se ancora non lo ha fatto, effettuare l'assunzione e comunicare la stessa all'Istituto, confermando la prenotazione in suo favore (entro 10 giorni).

L'Inps autorizzerà il godimento dell'incentivo, che non è cumulabile con altre agevolazioni all'assunzione di natura economica o contributiva, secondo l'ordine cronologico di presentazione dell'istanza preliminare.

Si ricorda che ai fini della fruizione dell'agevolazione, occorre rispettare la disciplina europea sugli aiuti de minimis, anche se lo sfioramento è consentito nei casi in cui l'assunzione comporti un incremento occupazionale netto, nei limiti dell'intensità dell'aiuto, conformemente a quanto previsto dall'articolo 32 del Regolamento (UE) n. 651/2014 del 17 giugno 2014.

Il nuovo “Jobs Act” per gli autonomi: le principali novità

Il Disegno di Legge numero S. 2233, che contiene misure volte alla tutela del lavoro autonomo e alla promozione della flessibilità nel lavoro subordinato, è stato definitivamente approvato dal Senato nella seduta del 10 maggio 2017. La Legge n. 81/2017 è stata, quindi, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 135 del 2017.

E' bene precisare che tutti gli imprenditori, compresi quelli minori di cui all'articolo 2083 del codice civile, sono *esclusi dalle nuove disposizioni*.

Dis-coll

La prima delle novità riguarda la Dis-Coll, resa strutturale per i collaboratori coordinati e continuativi, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio, in relazione agli eventi di disoccupazione decorrenti dal 1° luglio 2017. A partire da tale data, e per gli stessi soggetti, è dovuta un'aliquota contributiva pari allo 0,51% per cento. Nello specifico, dal 1° luglio 2017, l'aliquota per la contribuzione alla gestione separata è pari al:

- 32,72%, cui deve aggiungersi l'aliquota aggiuntiva dello 0,51% per i soggetti iscritti in via esclusiva alla Gestione separata;
- 24% per i soggetti iscritti alla Gestione separata e titolari di pensione o assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie.

Congedo parentale

Ulteriore novità è il riconoscimento, a favore degli iscritti alla gestione separata, non titolari di pensione e non tutelati da altre forme previdenziali obbligatorie, di un trattamento economico per congedo parentale da fruire entro i primi tre anni di vita del bambino, per un periodo massimo pari a sei mesi.

Il trattamento di congedo parentale è corrisposto a condizione che risultino accreditate almeno tre mensilità di contribuzione maggiorata nei dodici mesi precedenti l'inizio del periodo indennizzabile. L'indennità è calcolata, per ciascuna giornata del periodo indennizzabile, in misura pari al 30 per cento del reddito di lavoro relativo alla predetta contribuzione, avendo come riferimento l'articolo 4 del DI 4 aprile 2002.

L'indennità di cui agli articoli precedenti è determinata per ciascuna giornata del periodo indennizzabile in misura pari all'80 per cento di 1/365 del reddito, derivante da attività di collaborazione coordinata e

continuativa o libero professionale, utile ai fini contributivi, per i dodici mesi precedenti l'inizio del periodo indennizzabile.

Un trattamento più favorevole è previsto nei casi in cui il congedo sia richiesto nel primo anno di vita del bambino.

In tale caso, l'indennità è calcolata in misura pari al 30 per cento del reddito preso a riferimento per la corresponsione dell'indennità di maternità o paternità.

Sospensione per maternità, malattia o infortunio

La Legge n. 81 del 2017 prevede, inoltre, che la gravidanza, la malattia e l'infortunio dei lavoratori autonomi che prestino la loro attività in via continuativa per il committente, sospendano l'esecuzione della prestazione su richiesta del lavoratore, per un periodo non superiore a centocinquanta giorni per anno solare, fatto salvo il venir meno dell'interesse del committente.

Il lavoro "agile" (o "smart working")

Di notevole interesse è anche l'introduzione dell'istituto del "Lavoro Agile" che si realizza nei casi in cui la prestazione lavorativa venga eseguita sia all'interno che all'esterno dei locali aziendali, in assenza di una postazione fissa e nel rispetto dei soli limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale, disposti dalla Legge e dalla contrattazione collettiva.

Dal punto di vista pratico, il lavoro agile si realizza tramite un accordo - tra lavoratore e datore di lavoro - che deve rivestire la forma scritta ai fini della prova e deve contenere:

- Le modalità di esecuzione della prestazione lavorativa;
- i tempi di riposo del lavoratore;
- le misure tecniche e organizzative necessarie per assicurare la disconnessione del lavoratore dalle strumentazioni tecnologiche di lavoro;
- la disciplina dell'esercizio del potere di controllo della prestazione lavorativa svolta al di fuori dell'azienda;
- l'individuazione delle condotte, connesse all'esecuzione della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali, che danno luogo all'applicazione di sanzioni disciplinari.

Per quanto riguarda il trattamento economico dei dipendenti in regime di lavoro agile, lo stesso non deve essere inferiore a quello complessivamente applicato, nel rispetto della normativa collettiva, nei confronti dei lavoratori che svolgono le medesime mansioni esclusivamente all'interno dell'azienda.

Il lavoratore in regime di lavoro agile ha, inoltre, diritto alla tutela contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dipendenti da rischi connessi allo svolgimento della prestazione lavorativa al di fuori dei locali aziendali.

L'articolo 23 della Legge in commento specifica anche che il lavoratore in regime di lavoro agile ha diritto alla tutela contro gli infortuni sul lavoro occorsi durante il normale percorso di andata e ritorno dal luogo di abitazione a quello prescelto per lo svolgimento della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali.

Ovviamente, il datore di lavoro ha l'obbligo di garantire la salute e la sicurezza del lavoratore che svolge la prestazione lavorativa secondo queste nuove modalità.

Le nuove disposizioni in materia di buoni pasto

Il Decreto numero 122 del 7 giugno 2017, pubblicato di recente in Gazzetta Ufficiale, ha apportato numerose novità alla disciplina dei buoni pasto, nonché un generale riordino della materia.

Il Decreto in commento individua, nello specifico, gli esercizi presso i quali può essere erogato il servizio sostitutivo di mensa reso a mezzo dei buoni pasto, le caratteristiche di questi ultimi, nonché il contenuto degli accordi stipulati tra le società di emissione e i titolari degli esercizi convenzionabili.

Il servizio sostitutivo di mensa può essere offerto dai soggetti legittimati ad esercitare attività di somministrazione di alimenti e bevande, nonché da quelli esercenti la vendita al dettaglio, o per il consumo, dei suddetti prodotti, anche nei locali adiacenti quelli dove avviene la produzione in caso di imprese industriali. Sul punto, una novità riguarda la possibilità di poter utilizzare i buoni pasto anche nei mercati, negli agriturismi e presso gli esercenti di attività di itticoltura.

Il decreto prevede, inoltre, che i c.d. "ticket restaurant", i quali consentono al titolare di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del documento, possono essere utilizzati esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non prevede una pausa per il pasto, nonché da lavoratori parasubordinati come i collaboratori coordinati e continuativi.

Una ulteriore novità riguarda possibilità di cumulare i buoni pasto, che possono essere utilizzati solo dal titolare, fino ad un massimo di otto unità. In pratica, viene data finalmente legittimità ad un comportamento che veniva già tenuto da tempo in palese violazione delle vecchie disposizioni.

Restano, invece, fermi sia l'impossibilità di convertire i ticket in denaro, sia il divieto di commercializzazione.

Non si rilevano novità neanche con riferimento alle soglie di esenzione dei buoni pasto, pari a 5,29 euro per quelli cartacei e a 7,00 euro per quelli elettronici.

Con riferimento ai ticket cartacei gli stessi devono obbligatoriamente riportare i dati del datore di lavoro e quelli della società di emissione, mentre occorre che il valore facciale sia espresso in valuta corrente. Deve, inoltre, essere evidenziato il termine temporale di utilizzo del buono e occorre che venga predisposto uno spazio riservato alla apposizione della data di utilizzo, della firma del titolare e del timbro dell'esercizio convenzionato presso il quale il ticket viene utilizzato.

Le suddette indicazioni sono da apporre, seppure in maniera elettronica, anche ai ticket elettronici mentre, per quanto riguarda la firma del titolare, l'obbligo è assolto associando nei dati del buono pasto memorizzati sul relativo supporto informatico, un numero o un codice identificativo riconducibile al titolare stesso.

Ovviamente, le società di emissione sono tenute ad adottare idonee misure antifalsificazione e di tracciabilità del buono pasto.

Il decreto contiene disposizioni riguardanti anche gli accordi stipulati tra le società di emissione e i titolari degli esercizi convenzionabili. Di particolare interesse è, nello specifico, la previsione secondo cui è vietato pattuire con gli esercizi convenzionati uno sconto incondizionato più elevato di quello stabilito dalla società emittente in sede di offerta ai fini dell'aggiudicazione o in sede di conclusione del contratto con il cliente.

Si ricorda, inoltre, Il valore facciale del buono pasto è comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto prevista per le somministrazioni al pubblico di alimenti e bevande e le cessioni di prodotti alimentari pronti per il consumo.

Le nuove disposizioni, per espressa previsione legislativa, sono entrate in vigore dal 9 settembre 2017.

Le novità della Legge di Bilancio 2018 in anteprima

Con un comunicato stampa del 16 ottobre 2018 il Consiglio dei Ministri su proposta del Presidente Paolo Gentiloni e del Ministro dell'economia e delle finanze Pier Carlo Padoan, ha approvato il disegno di legge relativo al bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e al bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020.

Di seguito una sintesi delle principali novità in materia di diritto del lavoro come riportate dal Consiglio dei Ministri nel suddetto comunicato stampa:

- **Incentivo strutturale per l'occupazione giovanile stabile**

A decorrere dal primo gennaio 2018 i datori di lavoro del settore privato che assumono giovani con contratti a tutele crescenti beneficeranno di uno sconto triennale sui contributi previdenziali pari al 50% (esclusi i lavoratori domestici). L'esonero spetta anche per le assunzioni avvenute nei mesi di novembre e dicembre 2017, ferma restando la decorrenza dal primo gennaio 2018. Lo sconto contributivo si applica anche nei casi di prosecuzione di un contratto di apprendistato in contratto a tempo indeterminato, qualunque sia l'età anagrafica al momento della prosecuzione e quando un datore di lavoro assume, entro sei mesi dal conseguimento del titolo di studio, studenti che abbiano svolto percorsi di alternanza scuola-lavoro o di apprendistato per il conseguimento del titolo di studio.

- **Ape sociale donna**

La misura, introdotta in via sperimentale con la legge di bilancio per il 2017, per le donne, in determinate condizioni, con almeno 63 anni di età e che non siano titolari di pensione diretta, permette di accompagnare con una indennità fino al raggiungimento dei requisiti per la pensione di vecchiaia. Con la nuova norma introdotta dal disegno di legge di bilancio per il 2018 si prevede di ampliare per il prossimo anno la platea dei beneficiari riducendo i requisiti contributivi alle donne con figli. La riduzione è pari a 6 mesi per ogni figlio fino ad un massimo di 2 anni.

- **Ape a tempo determinato**

Si amplia per il 2018 la platea dei beneficiari, estendendo l'indennità anche in caso di scadenza di un contratto a tempo determinato, a condizione che il lavoratore, nei 3 anni precedenti la cessazione del rapporto, abbia avuto periodi di lavoro dipendente per almeno 18 mesi.

- **Rita**

E' stabilizzata e semplificata la "Rendita integrativa temporanea anticipata".

Editoria Online per i professionisti delle risorse umane

**INAZ**

L'informatore Inaz

Il tuo periodico normativo consultabile online. Un servizio informativo che ti dà appuntamento ogni settimana: commenti e approfondimenti su temi di fisco, lavoro e previdenza che puoi direttamente consultare online e/o scaricare sul tuo PC. In più, ricerca e stampa dei contenuti per singolo articolo/autore, oppure libera in modalità analitica e sistematica.

Consultazione della banca dati articoli degli ultimi dieci anni; inoltre "Quesiti & Approfondimenti", sull'attualità normativa.



Compendio Norme del Lavoro

Compendio Inaz, con un click tutte le norme che disciplinano l'amministrazione del personale.

Un servizio professionale sempre aggiornato, facilmente accessibile e fruibile online: semplifica la condivisione delle informazioni, favorisce la crescita e lo sviluppo delle tue competenze. L'originale struttura in quattro sezioni, Lavoro - Previdenza - Dirigenti - Fisco, orienta rapidamente il professionista nella ricerca e individuazione dell'argomento d'interesse. È corredato da tabelle ed esemplificazioni che tengono conto delle ultime novità.



l' App del Centro Studi è disponibile su



Il modo più semplice, e diretto per lavorare meglio. La piattaforma Inaz Online offre ad aziende e professionisti una suite completa con software e contenuti multimediali;

- VIDEO FORMAZIONE • PODCAST EDITORIALI • AREE TEMATICHE
- DOCUMENTAZIONE UFFICIALE • SCADENZARIO NORMATIVO

Tutto sempre aggiornato, informazioni immediatamente reperibili, contenuti innovativi.

Per attivare l'abbonamento online e per maggiori informazioni www.inaz.it

ABBONATI A L'INFORMATORE INAZ !

Avrai a disposizione online sul tuo PC: i servizi periodici normativi del Centro Studi, la rivista **SETTIMANALE** in formato digitale ed altre funzionalità esclusive, a te riservate per 12 mesi, tutto questo a soli € 210,00 (+Iva)

inoltre avrai diritto a:

Sconto 50% sul Compendio 2018 (online e cartaceo);

Sconto 25% per iscrizione alle Giornate di Studio;

Sconto 15% sui corsi del Catalogo Formazione 2018;

Sei un nuovo abbonato? Per te in omaggio il Compendio Online⁽¹⁾

Intendo sottoscrivere l'abbonamento annuale⁽²⁾ e i dati per la fatturazione sono:

Ragione sociale _____			
P.I. _____		C.F. _____	
		Cod. Cli. (se già cliente INAZ) _____	
Indirizzo: _____			
Cap _____		Località _____	
		Prov _____	
Tel _____		fax _____	
		e-mail _____	
Referente per l'attivazione: (i dati di accesso al sistema verranno inviati alla persona di riferimento)			
Nome cognome _____		e-mail _____	
		tel. _____	
Referente amministrazione /contabilità:			
Nome cognome _____		e-mail _____	
		tel. _____	

PRENOTO GIÀ ORA A PREZZO BLOCCATO disponibile in spedizione da marzo 2018 il volume Compendio di Amministrazione del personale ed. 2018 a € 29,00 (Iva assolta editore)	Sconto Abbonati del 50 % pari a € 14,50	Nr. ____ copie	somma di € _____ + (spese spedizione forfait pari a € 10,00)
Da subito attivabile il servizio annuale del Compendio 2018 online⁽²⁾ aggiornato trimestralmente a € 31,00 +Iva 4%	Sconto Abbonati del 50 % pari a € 15,50 + iva	Nr. ____ postazioni	somma di € _____ + Iva

(1) Offerta valida per tutti gli abbonamenti sottoscritti entro il 31/12/2017 durata massima 12 mesi. Dall'anno successivo verrà rinnovato a prezzo di listino salvo disdetta.

(2) Il canone di abbonamento avrà una durata di 12 (dodici) mesi a partire dalla data di sottoscrizione e si intenderà tacitamente rinnovato di anno in anno, a prezzo di listino salvo disdetta di una delle Parti a mezzo di raccomandata A/R spedita all'altra almeno 90 (novanta) giorni prima della scadenza naturale.

Inviare il modulo di sottoscrizione compilato al fax 02 27718455 o via e-mail a editoria@inaz.it

Confermo l'ordine ed accetto ai sensi dell'art. 1341 cod. civ.

Data ____/____/____

Timbro e Firma _____

Modalità di pagamento – l'ordine di abbonamento potrà essere regolato allegando:

☐ Bollettino di c/c p n. 60467206 intestato a Inaz Srl Soc. Unip.- nella causale: "L'informatore 2018" e il codice cliente.

☐ Bonifico bancario a Inaz Srl Soc. Unip. - nella causale "L'informatore 2018" e codice cliente".

da effettuarsi su: BANCA INTESA S. PAOLO SpA. Fil. 2617 - Milano - COD. IBAN - IT52 A030 6901 7386 2501 8620 073

DIRITTO DI RECESSO Ai sensi dell'art. 5 D.L.vo 22/5/99, n.185, il Cliente (qualora sia qualificabile come "consumatore" ai sensi dell'art.1 lett b) del Decreto) ha il diritto di recedere dal contratto di restituire i Volumi ordinati purché siano nel medesimo stato in cui li ha ricevuti. Tale restituzione potrà essere effettuata senza alcuna penalità e senza specificarne il motivo. Il diritto di recesso dovrà essere esercitato dal Cliente, a pena di decadenza, mediante invio di lettera raccomandata a.r. a INAZ SRL Soc. Unip. Viale Monza 268 20128 Milano, entro il termine di 10 (dieci) giorni lavorativi dal ricevimento dei Volumi. La comunicazione di cui sopra può essere inviata, entro lo stesso termine, anche mediante fax al numero 0227718 455 purché confermata, mediante lettera raccomandata a.r., entro le 48 (quarantotto) ore successive all'invio del fax. Tutti i resi dovranno essere autorizzati dal Servizio Clienti INAZ il quale rilascerà una autorizzazione scritta al rientro. La restituzione del Volume dovrà avvenire entro 10 (dieci) giorni dal ricevimento delle comunicazione di autorizzazione alla resa. Le spese della spedizione saranno interamente a carico del Cliente, e non verranno accettati pacchi in contrassegno. Una volta ricevuti i Volumi e verificata la loro integrità, se i Volumi non risultano danneggiati INAZ provvederà, nel più breve tempo possibile e comunque in conformità ai termini ed alle modalità previsti al proposito dall'art. 5 comma 7 del Decreto, ad accreditare al Cliente il costo dei Volumi restituiti, trattenendo, ove necessario, l'importo delle spese di spedizione eventualmente non corrisposte dal Cliente, che resteranno definitivamente a carico del Cliente.

INAZ

INAZ SRL Soc. Unipersonale utilizzerà i dati che la riguardano esclusivamente per finalità commerciali/promozionali e verranno trattati nel rispetto del D.lgs 196/03. Informazioni dettagliate, anche in ordine al diritto di accesso e agli altri diritti (Art.7) sono riportati sul sito www.inaz.it, nella sezione Privacy.