



Circolare Speciale **1/2021**

Conguaglio fiscale anno 2020 per redditi da lavoro dipendente

Il datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, è chiamato ogni anno ad effettuare il conguaglio fiscale delle retribuzioni erogate ai propri lavoratori dipendenti. Il datore di lavoro è quindi tenuto, in conseguenza della possibilità che le ritenute operate nei singoli periodi di paga possano non corrispondere all'imposta effettivamente dovuta dal lavoratore dipendente sull'ammontare complessivo degli emolumenti percepiti, ad effettuare alla fine di ogni periodo d'imposta il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei compensi percepiti.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 29/E/2020 ha fornito molteplici indicazioni in merito alla gestione, da parte dei sostituti d'imposta, delle misure finalizzate al taglio del cuneo fiscale per i lavoratori dipendenti relativamente al periodo di imposta 2020. Nel caso di anni bisestili, come il 2020, il numero dei giorni di detrazione resta fermo a 365 e l'Agenzia evidenzia opportunamente come il criterio standard per la determinazione delle detrazioni fiscali previste dall'art. 13 del Tuir sia il calcolo in ragione del periodo di lavoro misurato in giorni.

In relazione ai bonus fiscali riconosciuti nel 2020, l'Agenzia salva dal rischio di restituzione i lavoratori incapienti a causa del Covid-19; si tratta in particolare dei lavoratori in "cassa integrazione", per i quali è venuto meno il pericolo di dover restituire la somma erogata dal datore di lavoro. In sede di conguaglio di fine anno, ai fini del calcolo della somma spettante, il sostituto d'imposta dovrà considerare non l'importo degli ammortizzatori sociali percepiti, bensì la retribuzione ordinaria prevista da contratto.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E/2020 ha chiarito che i premi assicurativi sostenuti dalle aziende per la stipula di polizze sanitarie contratte per assicurare i propri dipendenti contro il rischio Covid-19 possono ritenersi esclusi dalla concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Indice

Conguaglio fiscale anno 2020 per redditi da lavoro dipendente Pag. 2

Riduzione del cuneo fiscale dal 1.07.2020 Pag. 12

CONGUAGLIO FISCALE ANNO 2020 PER REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE

Art. 23 D.P.R. 29.09.1973, n. 600 - Art. 51 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Circ. Ag. Entrate 14.12.2020, n. 29/E

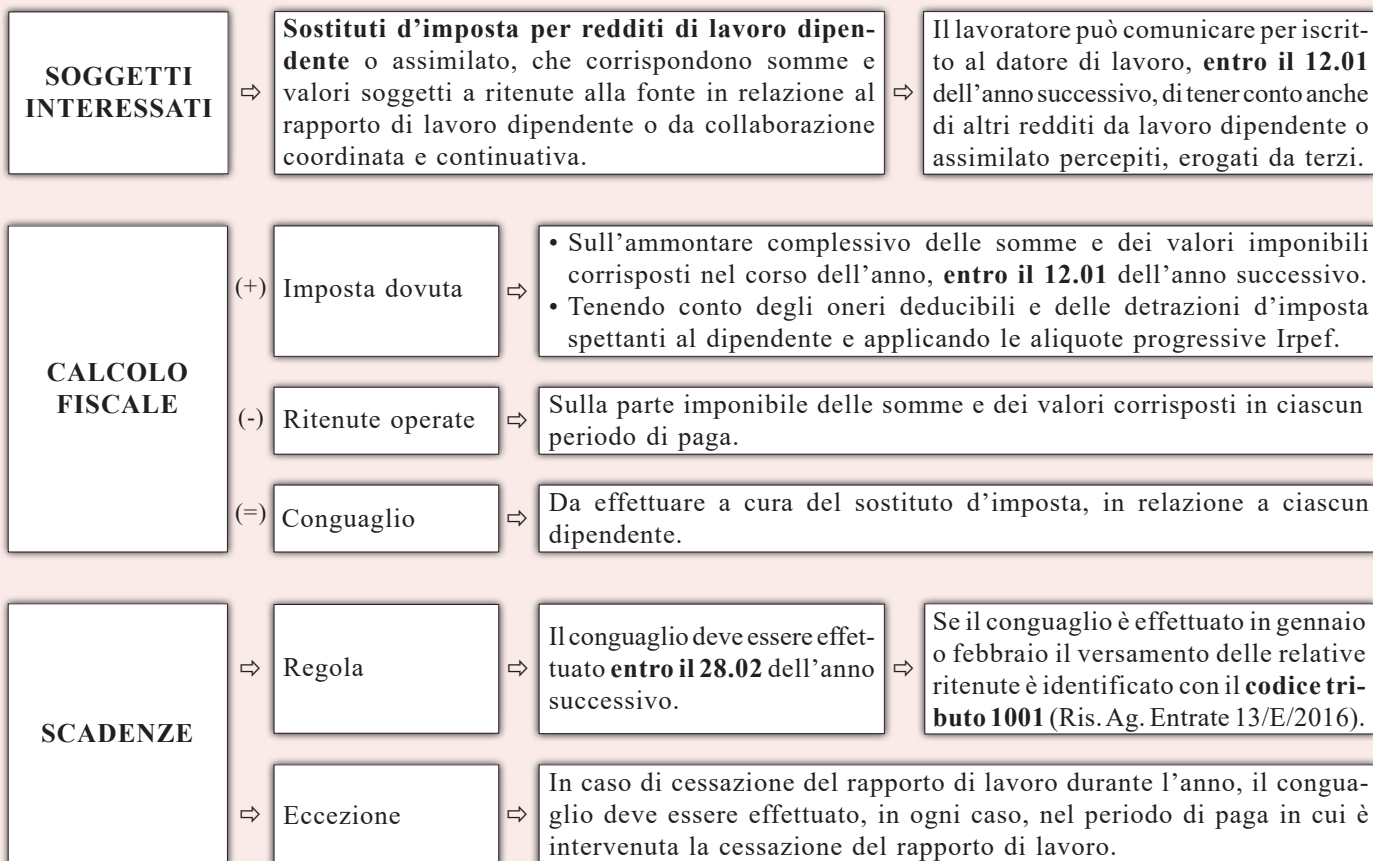
Entro il 28.02 di ogni anno il datore di lavoro deve provvedere ad effettuare le operazioni di conguaglio fra le imposte dovute dai dipendenti e le ritenute già operate e versate sui redditi corrisposti in corso d'anno, rendendo così definitiva la tassazione dei normali periodi di paga.

In quest'occasione dovranno essere anche calcolate le addizionali regionali e le addizionali comunali all'Irpef che saranno trattenute a rate nell'anno successivo.

I sostituti d'imposta devono pertanto, in prima battuta, determinare il corretto imponibile fiscale e poi assoggettarlo ad imposizione fiscale scomputando le imposte già pagate.

A tal fine devono considerare tutti quei redditi che sono fiscalmente imponibili e che sono stati percepiti dal lavoratore durante l'anno di riferimento, inclusi quelli assimilati a lavoro dipendente eventualmente erogati, escludendo i redditi a tassazione separata e gli arretrati che si riferiscono all'anno precedente. Dal confronto tra l'imposta netta complessiva dovuta dal sostituito e la somma delle ritenute fiscali già operate nei vari periodi di paga dell'anno si possono determinare 2 situazioni di conguaglio tra loro alternative: conguaglio a debito, qualora l'imposta netta risulti superiore all'ammontare trattenuto (in tal caso si procederà a recuperare al dipendente la differenza in meno) e conguaglio a credito, qualora le ritenute operate eccedano l'imposta netta rimborsando in tal caso al dipendente l'eccedenza.

SCHEMA DI SINTESI



ASPETTI GENERALI

SISTEMA DEL CONGUAGLIO FISCALE

- **Termine**
 - I sostituti d'imposta devono effettuare, entro il 28.02 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 imponibili fiscali e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni di produzione reddito e per familiari a carico eventualmente spettanti.
- **Detrazione per coniuge e detrazioni nel caso di unioni civili tra persone dello stesso sesso**
 - La detrazione spetta per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato. A proposito delle detrazioni per coniuge, si ricorda che la L. 76/2016 sulle unioni civili tra persone dello stesso sesso, in vigore al 5.06.2016, al fine di assicurare l'effettività della tutela dei diritti, all'art. 1, c. 20, prevede che: "le disposizioni contenenti le parole "coniuge", "coniugi" o termini equivalenti, ovunque ricorrono nelle leggi, negli atti aventi forza di legge, nei regolamenti nonché negli atti amministrativi e nei contratti collettivi, si applicano anche ad ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso".
 - Ciò comporta il riconoscimento, in favore delle unioni civili tra persone dello stesso sesso, della detrazione per coniuge a carico prevista dall'art. 12, Tuir. Il sostituto d'imposta dovrà, quindi, riconoscere la detrazione a condizione che il soggetto parte di unioni civili tra persone dello stesso sesso ne faccia richiesta, attraverso la consueta dichiarazione di detrazioni d'imposta, indichi le condizioni di spettanza e il codice fiscale del soggetto per cui usufruisce della detrazione.
- **Detrazioni familiari a carico**
 - Le detrazioni per familiari a carico di cui all'art. 12 Tuir spettano previa richiesta e a condizione che le persone alle quali si riferiscono (coniuge, figli, e altre persone) possiedano un reddito complessivo non superiore a € 2.840,51 annui.
 - A decorrere dal 1.01.2019, per i figli di età non superiore a 24 anni, il limite di reddito complessivo per essere considerati a carico è elevato a € 4.000.
- **Detrazioni per oneri**
 - In occasione del conguaglio, i sostituti d'imposta devono tenere conto anche delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'art. 15 del D.P.R. 917/1986 per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri per spese sanitarie e/o premi per assicurazioni aventi per oggetto rischio di morte e invalidità permanente, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali.
 - Dal 2020 la detrazione per oneri spetta:
 - .. per l'intero importo se il reddito complessivo non eccede € 120.000;
 - .. per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 240.000, diminuito del reddito complessivo e € 120.000, se il reddito complessivo è superiore a € 120.000.
 - Il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.
 - La detrazione compete per intero, a prescindere dal reddito complessivo, per gli oneri relativi agli interessi passivi per prestiti o mutui per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale e per le spese sanitarie.
- **Incapienza della retribuzione**
 - In caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28.02 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.
 - Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dello 0,50% 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 15.01 dell'anno successivo.

SISTEMA DEL CONGUAGLIO FISCALE (segue)

- **Imposte pagate all'estero e credito d'imposta**
 - Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero (c.d. credito delle imposte pagate all'estero). Tale principio si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti.
 - Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.
- **Redditi prodotti con altri datori di lavoro**
 - 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 altri rapporti intrattenuti.
 - A tal fine il sostituto deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12.01 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 ad effettuare le ritenute.
- **Datori di lavoro forfettari**
 - I datori di lavoro e/o committenti in regime fiscale forfettario (art. 1, cc. 54-90 L. 190/2014 così come modificato dal D.L. 34/2019) hanno l'obbligo di sostituzione d'imposta, sebbene limitatamente alle ritenute operate sui redditi di lavoro dipendente e assimilato.
 - Il nuovo obbligo di sostituzione è, quindi, limitato ai redditi di lavoro dipendente e assimilato corrisposti, mentre per le altre tipologie di redditi (ad esempio, lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi), continua ad applicarsi il regime di esenzione dagli obblighi di effettuazione delle ritenute e del relativo versamento.

ELEMENTI RILEVANTI

DETASSAZIONE 2020

- La detassazione è stata riproposta in modo strutturale dalla L. 208/2015 (D.M. 25.03.2016), successivamente modificata con la L. 232/2016; essa, nell'anno 2020, si presenta con le seguenti caratteristiche.
- **Misura dell'agevolazione**
 - 10% a titolo di imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali.
- **Requisito**
 - Presenza degli importi previsti da contrattazione collettiva territoriale o aziendale sottoscritti ai sensi dell'art. 51 D. Lgs. 81/2015.
- **Importi detassabili**
 - Deposito del contratto collettivo secondo quanto indicato dal D.M. 25.03.2016.
- **Importo massimo**
 - € 3.000,00 per i premi e le somme collegate alla distribuzione degli utili.
- **Diritto**
 - Reddito di riferimento dell'anno precedente non superiore a € 80.000 (reddito di lavoro dipendente al lordo del reddito assoggettato ad imposta sostitutiva).
 - Agevolabile anche se nell'anno precedente non sia stato conseguito alcun reddito di lavoro dipendente ed anche se il limite di € 80.000,00 sia stato superato per effetto del conseguimento di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente, compresi i redditi ad essi assimilati (Circ. Ag. Entrate 28/2016).

DETAZZAZIONE 2020 (segue)

• Automaticità dell'applicazione da parte del sostituto d'imposta

- Il datore di lavoro applica in automatico la detassazione a:
 - .. dipendenti in forza per tutto l'anno precedente a cui ha rilasciato la CU per l'intero anno precedente con reddito di lavoro dipendente non superiore a € 80.000 (al lordo delle somme detassate nell'anno precedente);
 - .. dipendenti in forza per parte dell'anno precedente a cui ha effettuato un conguaglio complessivo con tutti i redditi di lavoro dipendente prodotti nell'anno precedente e ha rilasciato una CU per l'intero anno precedente con reddito di lavoro dipendente non superiore a € 80.000 (al lordo delle somme detassate nell'anno precedente).
- In caso di ulteriori redditi di lavoro dipendente non gestiti dal datore di lavoro, il dipendente dovrà comunicare l'eventuale non applicazione della detassazione.
- Il datore di lavoro applica la detassazione a fronte della richiesta del dipendente (con comunicazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti nell'anno precedente) a:
 - .. dipendenti assunti nell'anno precedente senza conguaglio complessivo;
 - .. dipendenti assunti nell'anno corrente di applicazione;
 - .. dipendenti part time con altri rapporti di lavoro nell'anno precedente.
- Il dipendente può comunque rinunciare all'agevolazione.
- Il datore di lavoro che verificasse che l'applicazione dell'imposta sostitutiva fosse penalizzante rispetto all'applicazione della tassazione ordinaria potrà applicare il prelievo più favorevole (sentito il dipendente).

• Detassazione e accordi collettivi

- L'Agenzia delle Entrate ha confermato (interpello n. 205/2019) che, ai fini della detassazione del premio di risultato, gli obiettivi incrementali, così come i criteri per misurarli, devono essere definiti in via preventiva, vale a dire con un ragionevole anticipo rispetto alla produttività dell'anno a cui è collegata la maturazione del premio stesso.
- La stipula dell'accordo collettivo non può essere, pertanto, postuma rispetto al periodo di maturazione del premio, né avvenire a ridosso del termine di maturazione dello stesso, in quanto i criteri di misurazione devono essere determinati con un congruo anticipo rispetto all'eventuale produttività futura.

L'Agenzia Entrate (risposta 17.11.2020, n. 550) ha precisato che, se nel contratto aziendale viene attestato che il raggiungimento dell'obiettivo incrementale è effettivamente incerto alla data della sua sottoscrizione perché l'andamento del parametro adottato in sede di contrattazione è suscettibile di variabilità, l'azienda, sotto la propria responsabilità, può applicare l'imposta sostitutiva del 10% qualora al termine del periodo congruo sia conseguito il risultato incrementale.

Bonus € 80 e trattamento integrativo € 100	L'importo detassato, ancorchè non entri nel reddito complessivo del contribuente (in quanto assoggettato ad imposta sostitutiva), deve essere considerato ai fini del diritto del bonus degli € 80 e nel trattamento integrativo di € 100 per determinare se il soggetto avrebbe avuto l'imposta Irpef (requisito essenziale per il riconoscimento del bonus e del trattamento integrativo).
---------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Effetti sul conguaglio	<ul style="list-style-type: none"> • Il datore di lavoro in fase di conguaglio deve verificare la sussistenza dei requisiti previsti dalla normativa. In particolare con riferimento al lavoratore dovrà verificare se lo stesso non abbia espressamente rinunciato all'applicazione della detassazione ovvero se nell'anno precedente a quello di percezione del premio abbia avuto un reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a € 80.000,00. • Con riferimento alle somme correlate alla realizzazione degli incrementi regolamentate nei contratti collettivi di secondo livello applicabili in azienda dovrà verificare il raggiungimento degli obiettivi di risultato per determinare il quantum del premio dovuto e se l'importo del premio di produttività è stato in toto o in parte utilizzato per fruire di uno o più servizi di welfare messi a disposizione. • A seconda delle situazioni potrà effettuare operazioni di storno della tassazione ordinaria in tassazione al 10% ovvero in senso contrario laddove si verificasse la non applicabilità della tassazione sostitutiva come anche nei casi in cui la tassazione ordinaria risultasse più favorevole.
-------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

D.M 25.03.2016

TRASFORMAZIONE PREMIO MONETARIO IN PREMIO SOCIALE

- **Scelta tra premio in denaro o in natura**
 - Al dipendente soggetto alla detassazione e per gli importi detassabili è attribuita la facoltà di scegliere se ottenere il premio in denaro o in natura, prevedendo che, in ogni caso, i benefit di cui ai cc. 2, 3 e 4 dell'art. 51 Tuir non scontino alcuna tassazione, nei limiti previsti dai citati commi.
 - **Opzione benefit**
 - L'art. 51, c. 2 del Tuir, alle lettere che vanno dalla f) alla f-quater), riporta una serie di utilità che possono essere offerte dal datore di lavoro e tra le quali il dipendente può scegliere. Nello specifico:
 - .. lett. f): utilizzazione delle opere e dei servizi con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto;
 - .. lett. f-bis): servizi di educazione 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;
 - .. lett. f-ter): somme e prestazioni a favore del sostegno di soggetti (familiari) anziani e non autosufficienti;
 - .. lett. f-quater): contributi e premi assicurativi contro il rischio di non autosufficienza o comunque di patologie rilevanti, anche derivanti da infortunio.
 - **Ampliamento dell'opzione**
 - L'opzione del premio monetario in premio sociale è potenziata consentendo l'utilizzo anche dei beni di cui al c. 4 dell'art. 51 Tuir.
 - Sarà possibile trasformare il premio monetario nei seguenti beni:
 - .. auto aziendale ad uso promiscuo;
 - .. alloggi ad uso abitativo del dipendente;
 - .. prestiti anche sotto forma di contributo;
 - .. servizi di trasporto ferroviario.
 - **Estensione delle esenzioni**
 - La L. 232/2016 estende i limiti di esenzione previsti dall'art. 51 del Tuir in caso di opzione del premio monetario in:
 - .. contribuzione alla previdenza complementare;
 - .. contribuzione alla cassa sanitaria;
 - .. azioni gratuite.
 - **Condizioni**
 - L'opzione è consentita qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:
 - i) le somme costituiscano premi o utili riconducibili al regime agevolato (e pertanto potenzialmente detassabili);
 - ii) la contrattazione di secondo livello attribuisca al dipendente la facoltà di convertire i premi o gli utili in benefit.
 - **Modalità di erogazione**
 - Il benefit erogato in sostituzione del premio di risultato dovrà essere valorizzato secondo il valore normale e potrà:
 - .. consistere anche in una somma di denaro, ove consentito dai cc. 2 e 3 del medesimo art. 51 Tuir (es. rimborso spese scolastiche);
 - .. essere erogato mediante voucher.
 - **Premio "non trasformato"**
 - La parte di premio non sostituita dal benefit sarà assoggettata all'imposta del 10% o alla tassazione ordinaria, a scelta del prestatore di lavoro.
- La disposizione agevolativa non è applicabile a dipendenti con un reddito nell'anno precedente a quello di erogazione:
 - .. superiore a € 80.000;
 - .. fino a € 80.000, ma in sostituzione di premi non correlati ad incrementi di produttività, qualità ed efficienza e/o non previsti da accordi di II livello.

BONUS IRPEF FINO AL 30.06.2020

• Condizioni

- Il bonus spetta a condizione che sussista un residuo di imposta Irpef dopo aver scomputato le sole detrazioni specifiche per lavoro dipendente dell'art. 13 c. 1 Tuir e che il reddito lordo annuo complessivo conseguito dal lavoratore nel periodo d'imposta non superi € 26.600,00.
- Per reddito complessivo deve intendersi quello calcolato sommando tutte le categorie di reddito di cui all'art. 6 Tuir, con esclusione di quelli soggetti a tassazione separata (e dei redditi «tassati» al 10% sulla base della normativa vigente con eccezione, per verificare il limite di «capienza», dell'Irpef lorda).
- Il reddito complessivo rilevante è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

• In corso d'anno

- Il sostituto d'imposta ha presunto il reddito annuale del dipendente sulla base delle informazioni in suo possesso riguardo le condizioni contrattuali e sulla base di eventuali ulteriori dati reddituali forniti dal lavoratore.

• Ammontare del credito

- In misura fissa pari a € 480,00 per coloro che conseguono un reddito annuo complessivo che non supera € 24.600,00.
- In misura decrescente per i redditi eccedenti fino al limite di € 26.600,00 applicando la seguente formula: $[480 * (26.600 - \text{reddito complessivo}) / 2000]$.
- Non spetta per redditi superiori a € 26.600,00 e per redditi inferiori a € 8.174,00.

• In sede di conguaglio

- Il sostituto d'imposta è tenuto a verificare la spettanza del bonus Irpef, salvo che il lavoratore non vi abbia espressamente rinunciato. L'eventuale recupero va esposto in F24 con codice tributo 1655 tra gli importi a debito.

TRATTAMENTO INTEGRATIVO DEL REDDITO DAL 1.07.2020

• Condizioni

- Il trattamento integrativo spetta a condizione che sussista un residuo di imposta Irpef dopo aver scomputato le sole detrazioni specifiche per lavoro dipendente dell'art. 13 c. 1 Tuir e che il reddito lordo annuo complessivo conseguito dal lavoratore nel periodo d'imposta non superi € 28.000,00. Per reddito complessivo deve intendersi quello calcolato sommando tutte le categorie di reddito di cui all'art. 6 Tuir, con esclusione di quelli soggetti a tassazione separata (e dei redditi «tassati» in via sostitutiva al 10% che però si considerano per verificare il limite di «capienza» dell'Irpef lorda). Il reddito complessivo rilevante è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

• In corso d'anno

- Il sostituto d'imposta ha presunto il reddito annuale del dipendente sulla base delle informazioni in suo possesso riguardo le condizioni contrattuali e sulla base di eventuali ulteriori dati reddituali forniti dal lavoratore.

• Ammontare del credito

- Il credito è riconosciuto, in misura fissa pari a € 600,00, in via automatica dal sostituto d'imposta, ripartendolo fra le retribuzioni erogate a decorrere dal 1.07.2020, salvo che il lavoratore dichiari che non debba essere applicato ovvero chieda che sia applicato in sede di conguaglio (di fine rapporto o di fine anno). Non spetta per redditi superiori ai € 28.000,00 e per redditi inferiori agli € 8.174,00.

• In sede di conguaglio

- Il sostituto d'imposta è tenuto a verificare la spettanza del trattamento integrativo e qualora risulti non spettante, provvede al recupero del relativo importo esponendolo in F24 con il codice tributo 1701 tra gli importi a debito. Se l'importo da recuperare è superiore a € 60,00 opera una ritenuta in 8 rate di pari ammontare a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Clausola di salvaguardia art. 128 D.L. 34/2020 per il bonus e il trattamento integrativo

Bonus € 80,00 e trattamento integrativo € 100,00 spettanti, rispettivamente, fino al 30.06.2020 e dal 1.07.2020 sono riconosciuti anche se il lavoratore risulti incapiente per effetto del minor reddito di lavoro dipendente prodotto nel 2020 a causa delle conseguenze connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19. Il sostituto deve riconoscere tali benefici assumendo come base di calcolo del reddito la retribuzione contrattuale che sarebbe spettata in assenza dell'emergenza sanitaria da Coronavirus.

Art. 1 D.L. 3/2020

ULTERIORE DETRAZIONE (PER IL SOLO PERIODO COMPRESO TRA IL 1.07.2020 E 31.12.2020)

Art. 2 D.L. 3/2020

- **Condizioni**
 - L'ulteriore detrazione spetta in favore dei lavoratori con reddito lordo annuo complessivo conseguito nel periodo d'imposta superiore a € 28.000,00 ma non a € 40.000,00. Per reddito complessivo deve intendersi quello calcolato sommando tutte le categorie di reddito di cui all'art. 6 Tuir, con esclusione di quelli soggetti a tassazione separata e dei redditi «tassati» in via sostitutiva al 10%. Il reddito complessivo rilevante è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.
- **In corso d'anno**
 - Il sostituto d'imposta ha presunto il reddito annuale del dipendente sulla base delle informazioni in suo possesso riguardo le condizioni contrattuali e sulla base di eventuali ulteriori dati reddituali forniti dal lavoratore.
 - Il sostituto d'imposta riconosce l'ulteriore detrazione ripartendola fra le retribuzioni erogate a decorrere dal 1.07.2020 seguendo le regole generali di calcolo e di scomputo dall'imposta lorda sotto forma di credito mensile erogato in via provvisoria, salvo espressa rinuncia al riconoscimento del diritto da parte del lavoratore tramite presentazione di una nuova dichiarazione di diritto alle detrazioni d'imposta.
- **Ammontare della ulteriore detrazione**
 - Per i redditi eccedenti i € 28.000,00 fino al limite di € 35.000,00 è pari a € 480,00, aumentata del prodotto tra € 120 e l'importo corrispondente al rapporto tra € 35.000, diminuito del reddito complessivo, e € 7.000 $\frac{€ 480,00 + 120 \times (35.000 - R.C.)}{€ 7.000}$.
 - Per i redditi eccedenti i € 35.000,00 fino al limite di € 40.000,00 la detrazione di € 480,00 decresce applicando la seguente formula: $480 \times (40.000 - \text{reddito complessivo}) / 5.000$.
 - La detrazione viene applicata secondo le regole vigenti per le detrazioni spettanti ai sensi dell'art. 13 Tuir, per un massimo di 184 giorni.
- **In sede di conguaglio**
 - Il sostituto d'imposta è tenuto a verificare la spettanza dell'ulteriore detrazione e qualora risulti non spettante, provvede al recupero del relativo importo operando una ritenuta in 8 rate di pari ammontare a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio se l'importo da recuperare è superiore a € 60,00.

PREMIO DI € 100 AI DIPENDENTI

Art. 63 D.L. 18/2020

- **Presupposti per l'erogazione**
 - Spetta ai lavoratori dipendenti che:
 - .. durante il solo mese di **marzo**, hanno continuato a prestare la propria attività lavorativa fisicamente all'interno dell'azienda nonostante l'epidemia da Coronavirus;
 - .. nell'anno precedente hanno conseguito un reddito complessivo da lavoro dipendente di importo non superiore a € 40.000,00.
 - Il premio deve essere rapportato al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro.
- **Redditi da lavoro dipendente**
 - Il premio spetta ai titolari di redditi di lavoro dipendente.
 - Per redditi lavoro dipendente si devono intendere quelli derivanti dai 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.
 - Nei € 40.000,00 lordi di limite massimo previsti per aver diritto al premio, è compreso solo il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione progressiva Irpef.
 - Sono esclusi i redditi assoggettati:
 - .. a tassazione separata;
 - .. ad imposta sostitutiva.
 - Ai fini della verifica reddituale si deve considerare il reddito di lavoro dipendente, in sostanza si tratta di assumere esclusivamente gli importi indicati ai punti 1 e 2 del Mod. CU 2020 - Redditi 2019.
- **Regime fiscale**
 - L'importo del premio erogato:
 - .. non concorre alla formazione del reddito da lavoro dipendente;
 - .. pertanto, non sarà applicata alcuna ritenuta fiscale sullo stesso.
- **Erogazione**
 - I datori di lavoro possono corrispondere l'importo del premio:
 - .. a partire dalle retribuzioni corrisposte nel mese di aprile;
 - .. entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.
 - Il premio è riconosciuto dai sostituti d'imposta in via automatica.

BUONI PASTO

• Disciplina

- I buoni pasto sono regolamentati dal D.M. 7.06.2017, n. 122, approvato in attuazione dell'art. 144, c. 5 del D. Lgs. 50/2016.
- Ai sensi dell'art. 4 i buoni pasto devono:
 - .. consentire al titolare di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del buono pasto;
 - .. consentire all'esercizio convenzionato di provare documentalmente l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione;
 - .. essere utilizzati esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non preveda una pausa per il pasto, nonché dai soggetti che hanno instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato;
 - .. non essere cedibili, né cumulabili oltre il limite di 8 buoni, né commercializzabili o convertibili in denaro ed essere utilizzabili solo dal titolare;
 - .. essere utilizzabili esclusivamente per l'intero valore facciale.

• Imponibilità fiscale e contributiva

- L'esenzione fiscale dei buoni pasto è limitata a specifici importi giornalieri determinati dall'art. 51, c. 2, lett. c) Tuir ed in particolare a:
 - .. € 4,00 per i buoni pasto **cartacei**;
 - .. € 8,00 per i buoni pasto **elettronici**.

Dal 2020

• Buono pasto elettronico

- L'Agenzia delle Entrate (principio n. 6/2019) ha precisato che il divieto di cumulo oltre il limite di 8 buoni pasto non incide, ai fini Irpef, sui limiti di esenzione dal reddito di lavoro dipendente e, quindi, la non concorrenza alla formazione del reddito opera nei limiti previsti dalla norma a prescindere dal numero di buoni utilizzati successivamente dal lavoratore.
- Il datore di lavoro sarà, pertanto, tenuto alla verifica dei limiti di esenzione solo rispetto al valore nominale dei buoni da lui stesso erogati.

EROGAZIONI LIBERALI IN NATURA

- L'art. 51, c. 3 Tuir esclude dalla formazione del reddito il valore normale dei **beni ceduti** e dei **servizi prestati** se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a € 258,23.
- Limitatamente al **periodo d'imposta 2020** l'importo del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dall'azienda ai lavoratori dipendenti che **non concorre alla formazione del reddito**, ai sensi dell'art. 51, c. 3 Tuir, è **elevato a € 516,46**.

• Se detto valore è superiore al limite indicato, lo stesso **concorre interamente a formare il reddito imponibile**.

- Ai fini della determinazione del valore si applicano le disposizioni relative alla determinazione del **valore normale** dei beni e servizi da cui sono costituiti (art. 9 Tuir).

• Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista.

- Poiché la soglia di esenzione potrebbe essere assorbita da altri fringe benefits, il datore di lavoro dovrà valutarne la capienza per ciascun dipendente in fase di conguaglio di fine anno o fine rapporto e, nell'eventualità del suo superamento, far concorrere l'erogazione alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

• **L'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente.**

AUTOVEICOLI AD USO PROMISCUO

• **Disciplina fino al 31.12.2019**

Art. 51, c. 4,
lett. a) Tuir

• **Disciplina dal 1.01.2020**

Art. 1, c. 632
L. 160/2019

Ris. Ag.
Entrate
46/E/2020

• I veicoli concessi in uso promiscuo concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per un ammontare pari al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente.

• Al fine di incentivare il ricorso all'utilizzo di veicoli meno inquinanti la legge di Bilancio 2020 ha disposto che per i veicoli di **nuova immatricolazione**, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a 60 per chilometro (g/km di CO₂), concessi in uso promiscuo con **contratti stipulati a decorrere dal 1.07.2020**, si assume il 25% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente.

• La predetta percentuale è elevata al 30% per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km.

• Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40% per l'anno 2020 e al 50% a decorrere dall'anno 2021.

• Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50% per l'anno 2020 e al 60% a decorrere dall'anno 2021.

• **Veicoli di nuova immatricolazione**

• La locuzione "di nuova immatricolazione" deve essere ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori **immatricolati dal 1.07.2020**, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2020 (1.01.2020).

• **Contratti stipulati dal 1.07.2020**

• Il momento della sottoscrizione dell'**atto di assegnazione** da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del benefit **costituisce il momento rilevante** al fine di individuare i contratti stipulati a decorrere dal 1.07.2020.

• Affinché la nuova formulazione della norma in esame trovi applicazione è necessario, tra l'altro, che l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore sia **assegnato al dipendente a decorrere dal 1.07.2020**.

• **Contratti stipulati entro il 30.06.2020**

• Con riferimento ai veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30.06.2020, si applica la "vecchia" norma che, conseguentemente, continuerà "a vivere" per tutta la durata del contratto.

• Nell'ipotesi in cui il contratto di concessione in uso promiscuo del veicolo sia stipulato dopo il 1.07.2020, ma il veicolo sia stato immatricolato prima di detta data, la valorizzazione del benefit non è possibile in ragione del criterio del "valore normale", previsto dall'art. 51, c. 3 Tuir, dal momento che tale principio è da utilizzare per valorizzare gli autoveicoli, i motocicli e i ciclomotori concessi per uso privato.

• In tal caso, il benefit dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.

L. 160/2019

ADDIZIONALI REGIONALI E COMUNALI

- Nel conguaglio fiscale vanno calcolate le addizionali regionali e comunali da versare alla regione e al Comune dove il dipendente ha il domicilio fiscale al 1.01 dell'anno.
- **Base imponibile**
 - È costituita dall'imponibile di tutti i redditi di lavoro dipendente e assimilati a quelli di lavoro dipendente sul quale il sostituto effettua le operazioni di conguaglio.
- **Addizionale regionale**
 - Il datore di lavoro la trattiene ratealmente sulle competenze dell'anno successivo in un numero massimo di 11 ovvero 10 o 9 rate in funzione del momento in cui le operazioni di conguaglio sono effettuate (dicembre - gennaio - febbraio).
- **Addizionale comunale**
 - Stesse modalità di versamento previste per l'addizionale regionale, salvo la previsione di un acconto in corso d'anno nella misura del 30% dell'addizionale calcolato sul reddito imponibile dell'anno precedente con aliquota e soglia di esenzione assunte nella misura vigente nell'anno precedente.
- **Addizionale comunale in acconto**
 - Dovuta per l'anno in corso, è determinata dai sostituti di imposta ed il relativo importo è trattenuto in un numero massimo di 9 rate mensili partendo dal mese di marzo.
- **Addizionale comunale in saldo**
 - È determinata durante il conguaglio ed il relativo importo è trattenuto in massimo 11 rate a decorrere dal periodo di paga successivo a quello del conguaglio e non oltre quello con riferimento al quale le ritenute sono versate nel mese di dicembre.

POLIZZE ASSICURATIVE COVID

- L'Agenzia delle Entrate (circ. n. 11/E/2020) ha chiarito che i premi assicurativi sostenuti dalle aziende per la stipula di polizze sanitarie contratte per assicurare i propri dipendenti contro il rischio di contrarre il Covid-19 possono ritenersi esclusi dalla concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, c. 2, lett. f-quater del Tuir, in quanto "aventi per oggetto il rischio di gravi patologie".
- La norma non fissa il tetto massimo di tale valore ai fini dell'esclusione dal reddito di lavoro dipendente (e dalla conseguente imponibilità previdenziale), ma il benefit deve essere previsto a livello collettivo (generalità o categorie di dipendenti).

DETRAZIONE PER LIBERALITÀ COVID

- L'art. 66 D.L. 18/2020 (Cura Italia) ha previsto, per il solo anno 2020, la possibilità di detrarre in misura pari al 30% l'ammontare delle erogazioni liberali connesse all'emergenza Covid-19. Se la donazione è avvenuta tramite il datore di lavoro sotto forma di trattenuta dalla busta paga, si applicano le procedure previste dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 441/E/2008.
- Se invece la donazione è stata disposta in autonomia, il lavoratore può chiedere al datore di lavoro che la detrazione d'imposta gli venga applicata in sede di operazioni di conguaglio di fine 2020, chiaramente previa produzione di adeguata documentazione probante.
- L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul tema con la risoluzione 21/E/2020.

RIDUZIONE DEL CUNEO FISCALE DAL 1.07.2020

D.L. 5.02.2020, n. 3 conv. L. 2.04.2020, n. 21 - Art. 1, c. 127 L. 27.12.2013, n. 147 - Art. 1 D.L. 24.04.2014, n. 66 - Art. 128 D.L. 19.05.2020, n. 34
Ris. Ag. Entrate 26.06.2020, n. 35/E - Circ. Inps 21.08.2020, n. 96 - Circ. Ag. Entrate 14.12.2020, n. 29/E

Il trattamento integrativo e l'ulteriore detrazione fiscale introdotti dal D.L. 3/2020 sono riconosciuti dai sostituti d'imposta in via automatica, verificandone la spettanza in sede di conguaglio. L'Agenzia ha fornito le istruzioni con circolare 29/E/2020.

SCHEMA DI SINTESI

BENEFICIARI	⇒ Contribuenti il cui reddito complessivo è formato dai redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49, c. 1 Tuir.									
	⇒ Contribuenti il cui reddito complessivo è formato dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, c. 1, lett. a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l) Tuir.	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • Compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative. • Indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità. • Somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale. • Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. • Remunerazioni dei sacerdoti. • Prestazioni pensionistiche di cui al D. Lgs. 124/1993 comunque erogate. • Compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative. 								
TRATTAMENTO INTEGRATIVO DEI REDDITI Misura strutturale	⇒ Prestazioni rese fino al 30.06.2020 Bonus Renzi	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Reddito complessivo</th> <th>Importo del credito</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Superiore a € 8.000 ma inferiore a € 24.600</td> <td>€ 960,00</td> </tr> <tr> <td>Superiore a € 24.600 ma inferiore a € 26.600</td> <td>€ 960 x $\frac{(\text{€ } 26.600 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 2.000}$</td> </tr> <tr> <td>Superiore a € 26.600</td> <td>€ 0</td> </tr> </tbody> </table>	Reddito complessivo	Importo del credito	Superiore a € 8.000 ma inferiore a € 24.600	€ 960,00	Superiore a € 24.600 ma inferiore a € 26.600	€ 960 x $\frac{(\text{€ } 26.600 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 2.000}$	Superiore a € 26.600	€ 0
	Reddito complessivo	Importo del credito								
	Superiore a € 8.000 ma inferiore a € 24.600	€ 960,00								
Superiore a € 24.600 ma inferiore a € 26.600	€ 960 x $\frac{(\text{€ } 26.600 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 2.000}$									
Superiore a € 26.600	€ 0									
⇒ Prestazioni rese dal 1.07.2020	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • È riconosciuta una somma di importo pari a: .. € 600 per il 2020; .. € 1.200 per il 2021. 	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • L'imposta lorda determinata sui redditi che danno diritto al beneficio deve essere di importo superiore alle detrazioni da lavoro spettanti (sono esclusi quindi gli incapienti)⁽¹⁻³⁻⁴⁾. • Il reddito complessivo non deve essere superiore a € 28.000⁽²⁾. 								
⇒ Caratteristiche	⇒ Non concorre alla formazione del reddito.	⇒ È rapportata al periodo di lavoro nell'anno.								
ULTERIORE DETRAZIONE FISCALE Misura temporanea	⇒ Prestazioni rese dal 1.07.2020 al 31.12.2020	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Reddito complessivo</th> <th>Importo del credito</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Superiore a € 28.000 fino a € 35.000</td> <td>€ 480 + $\left[\frac{(\text{€ } 35.000 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 7.000} \right]$</td> </tr> <tr> <td>Superiore a € 35.000 fino a € 40.000</td> <td>€ 480 x $\frac{(\text{€ } 40.000 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 5.000}$</td> </tr> <tr> <td>Superiore a € 40.000</td> <td>€ 0</td> </tr> </tbody> </table>	Reddito complessivo	Importo del credito	Superiore a € 28.000 fino a € 35.000	€ 480 + $\left[\frac{(\text{€ } 35.000 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 7.000} \right]$	Superiore a € 35.000 fino a € 40.000	€ 480 x $\frac{(\text{€ } 40.000 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 5.000}$	Superiore a € 40.000	€ 0
	Reddito complessivo	Importo del credito								
Superiore a € 28.000 fino a € 35.000	€ 480 + $\left[\frac{(\text{€ } 35.000 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 7.000} \right]$									
Superiore a € 35.000 fino a € 40.000	€ 480 x $\frac{(\text{€ } 40.000 - \text{reddito complessivo})}{\text{€ } 5.000}$									
Superiore a € 40.000	€ 0									
⇒	⇒ È necessario che il contribuente abbia una "capienza" in termini di imposta e, in caso di "capienza" parziale dell'imposta lorda, il beneficio spetta entro tale limite.									
SALVAGUARDIA INCAPIENTI Art. 128 D.L. 34/2020	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • Il decreto Rilancio prevede che per l'anno 2020 il credito di 80 euro bonus Renzi e il trattamento integrativo (art. 1 L. 21/2020) di € 100, spettanti, rispettivamente, fino al 30.06.2020 e dal 1.07.2020 ai lavoratori dipendenti in possesso dei requisiti previsti nelle relative disposizioni, spettano anche se l'imposta lorda calcolata sui redditi sia inferiore alla detrazione spettante, per effetto delle misure a sostegno del lavoro contenute negli artt. 19, 20, 21, 22, 23 e 25 D.L. 18/2020 (integrazioni salariali e congedi Covid-19). • Il bonus Renzi non attribuito nei mesi in cui il lavoratore fruisce delle misure a sostegno del lavoro di cui agli artt. da 19 a 22 D.L. 18/2020 è riconosciuto dal sostituto d'imposta a decorrere dalla prima retribuzione utile e comunque entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio. 									

Note

⁽¹⁾ Non rileva la circostanza che l'imposta lorda generata dai redditi da lavoro dipendente o assimilato sia ridotta o azzerata per effetto di detrazioni diverse da quelle da lavoro dipendente previste dall'art. 13, c. 1 del Tuir, come per esempio le detrazioni per carichi di famiglia (art. 12 del Tuir).

⁽²⁾ Fino a € 28.000 trova applicazione il trattamento integrativo.

⁽³⁾ In sostanza, l'imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente e assimilati deve essere di importo superiore alle detrazioni calcolate su un reddito complessivo formato dai medesimi redditi che hanno determinato l'imposta lorda stessa.

⁽⁴⁾ Al fine di evitare penalizzazioni per i lavoratori dipendenti che hanno i presupposti per la fruizione dell'imposta sostitutiva applicabile al **premio di risultato**, il reddito di lavoro dipendente assoggettato a imposta sostitutiva deve comunque essere sommato ai redditi tassati in via ordinaria per la verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni da lavoro spettanti.

APPROFONDIMENTI

REDDITO COMPLESSIVO

<ul style="list-style-type: none"> • Redditi esenti 	<ul style="list-style-type: none"> • Ai fini della determinazione del reddito complessivo, rileva anche la quota esente dei redditi agevolati ai sensi: <ul style="list-style-type: none"> .. dell'art. 44, c. 1 D.L. 78/2010; .. dell'art. 16 D. Lgs. 147/2015. • Ricercatori e docenti rientrati in Italia. • Impatriati.
<ul style="list-style-type: none"> • Unità immobiliare 	<ul style="list-style-type: none"> • Il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze. • I redditi assoggettati a cedolare secca sugli affitti devono essere considerati nella determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini della verifica della spettanza del trattamento integrativo.
<ul style="list-style-type: none"> • Redditi da lavoro autonomo in regime forfetario 	<ul style="list-style-type: none"> • Qualora il contribuente, titolare di redditi che consentono la fruizione del beneficio fiscale in argomento, produca anche redditi di lavoro autonomo in regime forfetario, tali redditi devono essere considerati nella determinazione del reddito complessivo ai fini della verifica della spettanza del trattamento integrativo.
<ul style="list-style-type: none"> • Riconoscimento 	<ul style="list-style-type: none"> • I sostituti d'imposta riconoscono in via automatica il trattamento integrativo ripartendolo fra le retribuzioni erogate a decorrere dal 1.07.2020. • Non è necessario alcun adempimento preventivo o richiesta formale da parte del lavoratore, il quale è tuttavia tenuto ad informare tempestivamente il sostituto d'imposta qualora non possieda o perda i requisiti soggettivi richiesti per la maturazione del beneficio. • I sostituti di imposta riconoscono anche l'ulteriore detrazione ripartendola tra le medesime retribuzioni erogate.
<ul style="list-style-type: none"> • Verifiche 	<ul style="list-style-type: none"> • I sostituti d'imposta devono determinare la spettanza delle agevolazioni e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a loro disposizione in base al reddito previsionale e alle detrazioni riferiti alle somme e valori che saranno corrisposti durante l'anno, nonché in base ai dati di cui entrano in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento. • Inoltre, il sostituto d'imposta non procede all'erogazione del trattamento integrativo o dell'ulteriore detrazione fiscale nel caso in cui espressamente il lavoratore abbia formulato tale richiesta.
<ul style="list-style-type: none"> • Ulteriore detrazione fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> • In mancanza di una disposizione che stabilisca un ordine di priorità nell'attribuzione delle detrazioni fiscali da riconoscere al contribuente, l'Agenzia ritiene che il sostituto d'imposta debba seguire le regole generali di calcolo e di scomputo dall'imposta lorda. • In particolare, sempreché ci sia capienza di imposta lorda, in sede di determinazione dell'imposta netta, l'importo massimo dell'agevolazione spettante viene sommato a quello relativo alle altre detrazioni eventualmente spettanti; l'importo complessivo così determinato è quindi portato in diminuzione dell'imposta lorda fino a concorrenza della stessa.
<ul style="list-style-type: none"> • Ripartizione sul periodo di lavoro 	<ul style="list-style-type: none"> • Il trattamento integrativo e l'ulteriore detrazione fiscale, devono essere rapportati alla durata del rapporto di lavoro considerando i giorni lavorati nel secondo semestre 2020, composto da 184 giorni. • L'importo delle predette misure deve essere pertanto determinato dividendo per 184 e moltiplicando per il numero dei giorni lavorati nel secondo semestre 2020.
<ul style="list-style-type: none"> • Esempio 	<p>Nel caso in cui il rapporto di lavoro cessi il 1.10.2020, al lavoratore spetterà il trattamento integrativo per un importo pari ad € 300, essendo 92 i giorni lavorati nel secondo semestre 2020 (600/184*92).</p> <ul style="list-style-type: none"> • La ripartizione del beneficio complessivamente spettante tra i periodi di paga potrà avvenire applicando vari criteri, purché oggettivi e costanti, che consentano di ripartire l'intero importo del beneficio spettante tra le retribuzioni dell'anno di riferimento. Ad esempio, è possibile ripartire l'importo del beneficio spettante considerando il numero dei periodi di paga in cui il beneficio stesso è erogato. • Per l'anno 2021, invece, l'importo del trattamento integrativo, pari a € 1.200, è determinato considerando il periodo di lavoro con riferimento all'intero anno.

Art. 10, c. 3-bis Tuir

ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA

Circ. Ag. Entrate 29/E/2020

ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA (segue)

Circ. Ag. Entrate 29/E/2020

- **Ripartizione sul periodo di lavoro**

Bonus Irpef

Nel caso in cui il lavoratore abbia diritto al bonus Irpef per le prestazioni rese nel primo semestre 2020, l'importo del bonus, per il 2020 deve essere determinato dividendo per 365 e moltiplicando per il numero dei giorni lavorati nel primo semestre 2020, fino ad un massimo di 181 giorni (non si considera l'anno bisestile).

- **Certificazione unica**

- L'importo del trattamento integrativo e dell'ulteriore detrazione fiscale riconosciuti sono indicati nella Certificazione Unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CU).

SALVAGUARDIA DI BONUS IRPEF E TRATTAMENTO INTEGRATIVO

Circ. Ag. Entrate 29/E/2020

- **Riconoscimento agli incapienti da Covid**

- Il bonus Irpef e il trattamento integrativo sono riconosciuti anche nel caso in cui il lavoratore abbia una imposta lorda di ammontare inferiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti, per effetto del minor reddito di lavoro dipendente prodotto nell'anno 2020 a causa delle conseguenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.
- Il sostituto d'imposta, pertanto, se spettanti, riconosce i benefici per il periodo nel quale il lavoratore fruisce degli ammortizzatori sociali speciali concessi dal cosiddetto decreto Cura Italia **assumendo**, in luogo degli importi delle predette misure di sostegno, **la retribuzione contrattuale** che sarebbe spettata in assenza dell'emergenza sanitaria da COVID-19.
- In particolare, il sostituto d'imposta deve valutare l'informazione relativa alla riduzione del reddito causata dalla fruizione dei predetti ammortizzatori sociali solo dopo aver verificato, sulla base della retribuzione effettivamente percepita, che **l'imposta lorda** generata dai redditi di lavoro dipendente e dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente è **"incapiente"**, ossia di importo inferiore a quello delle detrazioni spettanti in relazione ai medesimi redditi.
- In tal caso, il sostituto d'imposta deve tener conto della retribuzione contrattuale per la determinazione del reddito di lavoro dipendente che, assieme ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, devono essere presi in considerazione al fine di verificare il requisito della "capienza", fermo restando che per la determinazione dell'importo del bonus Irpef, eventualmente in tal modo spettante, dovrà tener conto della retribuzione effettivamente percepita.

L'ammontare della retribuzione contrattuale assunto per la verifica della spettanza dei benefici è indicato nella Certificazione Unica.

- **Bonus Irpef**

- L'art. 128 D.L. 34/2020 prevede, inoltre, che il sostituto d'imposta eroghi al lavoratore le somme che quest'ultimo non ha percepito a titolo di bonus Irpef, nel periodo in cui lo stesso ha fruito di talune misure a sostegno del lavoro previste dal D.L. 18/2020 a partire dalla prima retribuzione utile erogata al lavoratore e, comunque, entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio.
- Nel caso in cui alla data del 1.07.2020, risulti cessato il rapporto di lavoro e il sostituto d'imposta non possa procedere ad un nuovo conguaglio di fine rapporto che tenga conto della prevista salvaguardia, il lavoratore potrà recuperare il bonus Irpef in sede di dichiarazione dei redditi.

CONGUAGLIO

- I sostituti d'imposta verificano in sede di conguaglio la spettanza del trattamento integrativo e dell'ulteriore detrazione fiscale.

- **Trattamento integrativo**

Spettante dal 1.07.2020

- Qualora, in sede di conguaglio, il trattamento integrativo si riveli non spettante, i sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo, determinato al netto dell'ulteriore detrazione fiscale eventualmente spettante.
- In caso di recupero da parte del sostituto d'imposta del trattamento integrativo, pur trattenendo dalla busta paga del contribuente solo l'importo corrispondente alla differenza tra l'importo del trattamento integrativo non spettante e l'importo dell'ulteriore detrazione fiscale spettante, il medesimo dovrà riversare allo Stato l'intero importo del trattamento integrativo non spettante.
- Tale ipotesi potrebbe riguardare, in particolare, i contribuenti con reddito annuo complessivo di circa € 28.000.

Esempio

Il contribuente potrebbe aver percepito il trattamento integrativo da luglio a novembre, ma avendo superato a fine anno la soglia dei € 28.000 di reddito complessivo, potrebbe trovarsi nella condizione di dovere restituire le somme percepite quale trattamento integrativo, avendo al contempo acquisito il diritto a percepire l'ulteriore detrazione fiscale.

- **Ulteriore detrazione fiscale**

Spettante dal 1.07.2020 al 31.12.2020

- Qualora l'ulteriore detrazione si riveli non spettante, i sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo.
- Questa ipotesi può riguardare sia il contribuente che supera la soglia di reddito complessivo pari a € 40.000, sia il contribuente che invece scende sotto il limite reddituale di € 28.000.
- In tale ultimo caso, il datore di lavoro in sede di conguaglio dovrà recuperare l'ulteriore detrazione fiscale non spettante ed erogare il trattamento integrativo nella misura di € 600, senza effettuare alcuna compensazione tra le somme a debito e quelle a credito.

- **Rateazione**

- Nel caso in cui l'importo del trattamento integrativo o dell'ulteriore detrazione fiscale non spettante sia **maggiore di € 60** il recupero è effettuato in **8 rate di pari ammontare**, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.
- In caso di cessazione del rapporto di lavoro, il sostituto d'imposta in sede di conguaglio di fine rapporto di lavoro sarà tenuto a recuperare i benefici fiscali non spettanti in un'unica soluzione, indipendentemente dall'importo.
- Qualora il recupero dei benefici non spettanti non possa avvenire in occasione del conguaglio di fine rapporto di lavoro, l'importo non trattenuto deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15.01 dell'anno successivo.

Bonus Irpef

La restituzione del bonus Irpef dovrà avvenire **in unica soluzione** con la retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

- **Restituzione in dichiarazione dei redditi**

- Nel caso in cui il contribuente abbia percepito il trattamento integrativo o l'ulteriore detrazione fiscale in tutto o in parte non spettante e tale circostanza non risulti dal conguaglio, la restituzione del beneficio dovrà avvenire in sede di dichiarazione dei redditi, eventualmente anche in forma rateizzata secondo le ordinarie modalità.

Circ. Ag. Entrate 29/E/2020

RECUPERO DA PARTE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO

• Compensazione

I sostituti d'imposta recuperano il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo mediante l'istituto della compensazione nell'ambito del modello F24, alla quale non si applica il limite normativamente previsto.

Codici Tributo "1701" (per F24) e "170E" (per F24 EP)

Il credito d'imposta maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo dovrà essere indicato nel modello 770.

• Individuazione di mese e anno di pagamento

Per l'individuazione del mese e dell'anno di pagamento del trattamento integrativo al lavoratore occorre fare riferimento al giorno in cui è avvenuta l'erogazione del trattamento da parte dei sostituti d'imposta, ordinariamente coincidente con quello di pagamento delle retribuzioni.

Se il sostituto d'imposta paga il 10.09.2020 gli stipendi relativi al mese di agosto 2020, attribuendo un trattamento integrativo pari a € 1.000, per la compensazione del credito maturato la sezione "Erario" del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	09	2020		1.000,00
Totale				1.000,00

Se il sostituto d'imposta paga il 27.09.2020 gli stipendi relativi al medesimo mese di settembre 2020, erogando un trattamento integrativo pari a € 1.000, per la compensazione del credito maturato la sezione "Erario" del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	09	2020		1.000,00
Totale				1.000,00

• Credito utilizzato nel 2021

Il riferimento al mese e all'anno di pagamento del trattamento integrativo al lavoratore deve essere mantenuto anche se il credito è utilizzato nel 2021.

Se il sostituto d'imposta paga il 10.12.2020 gli stipendi relativi al mese di novembre 2020, attribuendo un trattamento integrativo pari a € 1.000, per la compensazione del credito maturato, anche nell'ipotesi in cui il credito sia utilizzato in compensazione nel 2021, la sezione "Erario" del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	12	2020		1.000,00
Totale				1.000,00

• Erogazione del trattamento entro il 12.01

L'erogazione del trattamento integrativo effettuata nel 2021 entro il 12.01 deve essere considerata come avvenuta nel mese di dicembre 2020.

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10.01.2021 gli stipendi relativi al mese di dicembre 2020, attribuendo un trattamento integrativo pari a € 1.000, la sezione "Erario" del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	12	2020		1.000,00
Totale				1.000,00

Circ. Ag. Entrate 29/E/2020

RECUPERO DA PARTE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO (segue)

Erogazione in mesi diversi

Se il sostituto d'imposta utilizza il medesimo modello F24 per usufruire dei crediti maturati per effetto dell'erogazione in mesi diversi dei trattamenti integrativi, occorre indicare in righe distinte gli importi relativi a ciascun mese.

- Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10.09.2020 gli stipendi relativi al mese di agosto 2020, attribuendo un trattamento integrativo pari a € 1.000, e paga il 10.10.2020 gli stipendi relativi al mese di settembre 2020, attribuendo un trattamento integrativo pari a € 1.000, qualora la compensazione sia effettuata mediante un unico modello F24, la sezione "Erario" andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	09	2020		1.000,00
1701	10	2020		1.000,00
Totale				2.000,00

Erogazione e contestuale recupero

Se il sostituto d'imposta, in un dato mese, eroga il trattamento integrativo ad alcuni lavoratori e contestualmente recupera quanto attribuito nei mesi antecedenti del medesimo anno, dovrà esporre nel modello F24 sia il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo che l'importo da riversare a seguito del recupero del medesimo trattamento.

- Il sostituto d'imposta dovrà versare l'importo a debito entro gli ordinari termini di versamento delle ritenute d'acconto.
- Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10.11.2020 gli stipendi relativi al mese di ottobre 2020, erogando un trattamento integrativo pari a € 1.000, e contestualmente recupera ad altri lavoratori un trattamento integrativo pari a € 400 attribuito nei mesi antecedenti, nella sezione "Erario" del modello F24 andranno esposti gli importi nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	11	2020		1.000,00
1701	11	2020	400,00	
Totale			400,00	1.000,00

Conguaglio nel 2021

Se il sostituto d'imposta si trova a dover erogare o recuperare il trattamento integrativo in sede di conguaglio di fine anno nei mesi di gennaio o febbraio 2021, deve indicare come mese di riferimento "dicembre" e come anno di riferimento "2020" sia per l'utilizzo in compensazione dell'importo corrispondente al trattamento integrativo erogato, sia per il versamento corrispondente al trattamento integrativo recuperato.

- Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10.02.2021 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2021 erogando un trattamento pari a € 800,00 e, in sede di conguaglio nello stesso giorno, un trattamento pari a € 600, la sezione "Erario" del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	02	2021		800,00
1701	12	2020		600,00
Totale				1.400,00

RECUPERO DA PARTE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO (segue)

• Conguaglio nel 2021 (segue)

- Se il sostituto d'imposta paga il 10.02.2021 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2021, erogando un trattamento integrativo di € 800,00 e recuperando nello stesso giorno in sede di conguaglio un trattamento integrativo pari a € 600, la sezione "Erario" del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	02	2021		800,00
1701	12	2020	600,00	
Totale			600,00	800,00

• Recupero a rate

Se il sostituto d'imposta deve recuperare a rate il trattamento integrativo non spettante a partire dalle operazioni di conguaglio di fine anno 2020, per il versamento della rata effettuata sulla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio deve indicare come mese di riferimento "dicembre" e come anno di riferimento "2020", mentre per le rate successive deve indicare il mese in cui è avvenuto il recupero del trattamento integrativo e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione non spettante.

- Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10.02.2021 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2021 erogando un trattamento pari a € 1.000 e recupera contestualmente in sede di conguaglio la prima di 8 rate relativa al trattamento integrativo non spettante riconosciuto nel 2020, pari a € 500, nella sezione "Erario" del modello F24 andranno esposti gli importi nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	02	2021		1.000,00
1701	12	2020	500,00	
Totale			500,00	1.000,00

- Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10.03.2021 gli stipendi relativi al mese di febbraio 2021 erogando un trattamento pari a € 1.000 e recuperando la seconda di 8 rate relativa al trattamento integrativo non spettante riconosciuto nel 2020, pari a € 500, nella sezione "Erario" del modello F24 andranno esposti gli importi nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	03	2021		1.000,00
1701	03	2020	500,00	
Totale			500,00	1.000,00

• Recupero a rate e riconoscimento ulteriore detrazione

- Qualora in sede di conguaglio il trattamento integrativo si riveli non spettanti, i sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo tenendo conto dell'ulteriore detrazione eventualmente spettante.

- Qualora l'importo da recuperare superi € 60, è previsto che il recupero dell'importo non spettante sia effettuato in 8 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

- Ad esempio, il sostituto d'imposta in sede di conguaglio recupera il trattamento integrativo pari ad € 600 e nel contempo riconosce l'ulteriore detrazione di € 550 che, generando un'imposta netta più bassa, potrà determinare, al netto delle ritenute operate nel periodo d'imposta, un credito da conguaglio di fine anno pari, ad esempio, ad € 300.

- In ragione della circostanza che la differenza tra il trattamento integrativo e l'ulteriore detrazione (pari ad € 50) non supera il limite di € 60 e, conseguentemente non potrà aver luogo la rateizzazione, nel modello F24 il sostituto d'imposta dovrà dare evidenza, quale importo a debito versato, dell'intero importo del trattamento integrativo.

RECUPERO DA PARTE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO (segue)

Recupero a rate e riconoscimento ulteriore detrazione (segue)

- Nella sezione "Erario" del modello F24 andranno, pertanto, esposti gli importi nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	12	2020	600,00	
1627		2020		300,00
Totale			600,00	300,00

- Analogamente, qualora il sostituto d'imposta recuperasse in sede di conguaglio il trattamento integrativo pari ad € 600, riconoscendo al dipendente l'ulteriore detrazione per € 500, generando un'imposta netta più bassa, si potrà determinare, al netto delle ritenute operate nel periodo d'imposta, un credito da conguaglio di fine anno pari, ad esempio, ad € 400.
- Dal momento che la differenza tra il trattamento integrativo e l'ulteriore detrazione (pari ad € 100) supera il limite di € 60, avrà luogo la rateizzazione, con rate di importo pari ad € 12,50 ciascuna.
- In tale ipotesi, in sede di espletamento delle operazioni di conguaglio, nel modello F24 il sostituto d'imposta dovrà dare evidenza, quale importo a debito versato, dell'importo del trattamento integrativo, ridotto della differenza tra lo stesso e l'ulteriore detrazione, aumentato dell'importo della rata. Nella sezione "Erario" del modello F24 andranno, pertanto, esposti gli importi nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	12	2020	512,50	
1627		2020		400,00
Totale			512,50	400,00

- Nel mese successivo alle operazioni di conguaglio, ad esempio nel mese di marzo, il medesimo sostituto recupererà la seconda rata di € 12,50 compilando la sezione "Erario" del modello F24 nel modo così rappresentato:

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	03	2020	12,50	
Totale			12,50	

- Qualora in sede di conguaglio oltre al recupero del trattamento integrativo e al riconoscimento dell'ulteriore detrazione, si generasse un ulteriore debito d'imposta, ad esempio di € 300, il sostituto dovrà darne evidenza distintamente nel modello F24 come segue.

Codice tributo	Rateazione/ regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1701	12	2020	600,00	
1001	12	2020	300,00	
Totale			900,00	

- I contribuenti aventi diritto possono richiedere i predetti benefici nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di riferimento.

- Il trattamento integrativo 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.
- Non costituendo retribuzione per il percettore, i predetti importi non incidono sul calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive dei soggetti eroganti.

ASSENZA DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

RILEVANZA FISCALE DEL TRATTAMENTO INTEGRATIVO