

Conguaglio contributivo e fiscale per redditi da lavoro dipendente per l'anno 2021

Al termine dell'anno il datore di lavoro può dover effettuare alcune operazioni di conguaglio relative ai contributi previdenziali ed assistenziali che, in linea di massima, sono determinate dalla necessità di pervenire all'esatta quantificazione dell'imponibile contributivo, all'applicazione delle aliquote correlate e all'imputazione all'anno di competenza degli elementi variabili della retribuzione imponibile per i quali gli adempimenti contributivi sono assolti nel mese di gennaio. **Le operazioni di conguaglio possono essere effettuate, oltre che con la denuncia di competenza del mese di dicembre 2021 (scadenza 16.01.2022), anche con quella di competenza del mese di gennaio 2022 (scadenza 16.02.2022), senza aggravio di oneri accessori, attenendosi alle modalità indicate dall'Inps in relazione alle singole fattispecie.** Considerato inoltre che le operazioni di conguaglio possono riguardare anche il T.F.R. al Fondo di Tesoreria e le misure compensative, le stesse possono avvenire con la denuncia di febbraio 2022 (scadenza 16.03.2022). Resta fermo l'obbligo del versamento o del recupero dei contributi dovuti sulle componenti variabili della retribuzione nel mese di gennaio 2022.

Entro il 28.02 di ogni anno il datore di lavoro deve anche 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 in acconto 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.

Indice

Conguaglio contributivo anno 2021	Pag. 2
Conguaglio fiscale anno 2021 per redditi da lavoro dipendente	Pag. 10

CONGUAGLIO CONTRIBUTIVO ANNO 2021

D.M. Lavoro 7.10.1993 - Art. 23 D.P.R. 29.09.1973, n. 600 - D.M. 30.01.2007 - D.L. 25.03.1997, n. 67 - L. 14.11.1992, n. 438 L. 8.08.1995, n. 335 L. 23.08.2004, n. 243 - D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Circ. Inps 27.12.2019, n. 160 - Circ. Inps 28.12.2021, n. 198 Art. 51 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Circ. Ag. Entrate 14.12.2020, n. 29/E

L'Inps, con Circ. n. 198/2021, riepiloga le operazioni di conguaglio che, al termine dell'anno solare, sono indispensabili per i datori di lavoro, al fine della quantificazione dell'imponibile contributivo, della puntuale applicazione delle aliquote correlate all'imponibile stesso e della corretta imputazione, all'anno di competenza, degli elementi variabili della retribuzione imponibile. Annualmente l'Inps determina il limite del massimale contributivo che coinvolge sia i lavoratori dipendenti con anzianità contributiva successiva al 31.12.1995 sia coloro che abbiano optato per il calcolo della pensione con sistema contributivo. È importante che ogni lavoratore dipendente autocertifichi all'atto dell'assunzione la propria anzianità contributiva al fine della corretta applicazione delle norme in materia da parte del datore di lavoro.

Il datore di lavoro deve provvedere inoltre all'effettuazione delle operazioni relative al conguaglio fiscale di fine anno. Dal confronto tra l'imposta netta complessiva dovuta dal sostituto 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 già trattenuto (in tal caso si procederà a recuperare al lavoratore dipendente la differenza) e conguaglio a credito, qualora le ritenute operate eccedano l'imposta netta rimborsando in tal caso al dipendente l'eccedenza.

FRINGE BENEFITS

- 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 di imposta, a € 258,23 (elevato a € 516,46 per gli anni 2020 e 2021).
- Se il valore supera detto limite, lo stesso concorre **integralmente** alla formazione del reddito.
- La soglia di esenzione riguarda le sole erogazioni in natura, con esclusione di quelle in denaro, per le quali resta applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente, in relazione al rapporto di lavoro, costituisce reddito di lavoro dipendente (ad eccezione delle esclusioni specificatamente previste⁽¹⁾).
- La L. 28.12.2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016) ha previsto, al fine di rendere più agevole la fruizione dei benefit di cui al c. 3 dell'art. 51 del Tuir, che l'erogazione di beni e servizi da parte del datore di lavoro possa avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.
- 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 limite l'azienda deve tener conto anche di quei beni o servizi ceduti da eventuali precedenti datori di lavoro.
- Ai soli fini previdenziali, in caso di superamento del limite di € 258,23 (€ 516,46 per gli anni 2020 e 2021), il datore di lavoro che opera il conguaglio provvede al versamento dei contributi solo sul valore dei benefit da esso erogati⁽²⁾.
- I datori di lavoro in sede di **conguaglio**:
 - .. portano in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia l'importo dei fringe benefits dagli stessi corrisposti qualora, anche a seguito di cumulo con quanto erogato dal precedente datore di lavoro, risulti complessivamente superiore a € 516,46 nel periodo d'imposta 2021 e non sia stato assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno;
 - .. trattengono al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a suo carico non trattenuta nel corso dell'anno.

Note

⁽¹⁾In particolare, sono da ricondurre al regime di esclusione, di cui al c. 3 dell'art. 51 Tuir, le erogazioni in natura sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi di importo non superiore al limite previsto dal legislatore; la determinazione del valore da attribuire ai beni e servizi offerti, ai fini della verifica della soglia di esenzione, avviene ai sensi dell'art. 9 Tuir. Per i voucher la soglia deve essere verificata con riferimento all'insieme dei beni e servizi di cui il dipendente ha fruito a titolo di fringe benefit nello stesso periodo di imposta.

⁽²⁾Diversamente da quanto avviene ai fini fiscali, dove sarà trattenuta anche l'Irpef sul fringe benefit erogato dal precedente datore di lavoro.

Art. 51, c. 3 Tuir

ELEMENTI VARIABILI DELLA RETRIBUZIONE

MODALITÀ

- **Principi**
 - Qualora nel corso del mese intervengano elementi o eventi che comportino variazioni nella retribuzione imponibile, può essere consentito ai datori di lavoro di tenere conto delle variazioni in occasione degli adempimenti e del connesso versamento dei contributi relativi al **mese successivo** a quello interessato dall'intervento di tali fattori, fatta salva, nell'ambito di ciascun anno solare (1.01-31.12), la corrispondenza fra la retribuzione di competenza dell'anno stesso e quella soggetta a contribuzione.
 - Gli elementi variabili della retribuzione, ai fini dell'imputazione nella posizione assicurativa e contributiva del lavoratore, si considerano secondo il principio di competenza (dicembre 2021), mentre ai fini dell'assoggettamento al regime contributivo (aliquote, massimali, agevolazioni, ecc.) si considerano retribuzione del mese di gennaio 2022.

La sistemazione contributiva degli elementi variabili della retribuzione deve avvenire entro il mese successivo a quello cui gli stessi si riferiscono (salvo le specifiche per la maggiorazione del 18% ex art. 22, L. 177/1976).
- **Eventi ed elementi**
 - Compensi per lavoro straordinario.
 - Indennità di trasferta o missione.
 - Indennità economica di malattia o maternità anticipate dal datore di lavoro per conto dell'Inps.
 - Indennità riposi per allattamento.
 - Permessi non retribuiti.
 - Riduzioni delle retribuzioni per infortuni indennizzabili dall'Inail.
 - Astensioni dal lavoro.
 - Indennità per ferie non godute.
 - Congedi matrimoniali.
 - Integrazioni salariali (non a 0 ore).
 - Giornate retribuite per donatori di sangue.

Possono considerarsi assimilabili anche le indennità di cassa, i prestiti ai dipendenti ed i congedi parentali in genere.
- **Assunzione intervenuta dopo l'elaborazione delle buste paga**
 - Tra le variabili retributive sono compresi anche i ratei di retribuzione del mese precedente (per effetto di assunzione intervenuta nel corso del mese) successivi all'elaborazione delle buste paga, ferma restando la collocazione temporale dei contributi nel mese in cui è intervenuta l'assunzione stessa.
 - Nessun accorgimento è necessario se l'assunzione è intervenuta nei mesi da gennaio a novembre, mentre se l'assunzione è effettuata a dicembre e i ratei si corrispondono nella retribuzione di gennaio, occorre evidenziare l'evento nel flusso Uniemens.

Gli eventi o elementi che hanno determinato l'aumento o la diminuzione delle retribuzioni imponibili, di competenza di dicembre 2021, i cui adempimenti contributivi sono assolti nel mese di gennaio 2022, vanno evidenziati nel flusso UniEmens valorizzando l'elemento <VarRetributive> di <DenunciaIndividuale>, per gestire le variabili retributive e contributive in aumento e in diminuzione con il conseguente recupero delle contribuzioni non dovute.
- **Certificazione unica e 770**
 - Anche ai fini della certificazione unica 2022 e della dichiarazione 770/2022, i datori di lavoro terranno conto, nel computo dell'imponibile dell'anno 2021, delle predette variabili retributive.
- **UniEmens**
 - Per gestire le variabili retributive e contributive in aumento e diminuzione, con il conseguente recupero delle contribuzioni non dovute, a livello individuale, deve essere compilato l'elemento <VarRetributive> di <DenunciaIndividuale> secondo le modalità del documento tecnico UniEmens.

MASSIMALE CONTRIBUTIVO

DISCIPLINA

Art. 2, c. 18 L. 335/1995

• Disposizioni normative

- È previsto un massimale annuo per la base contributiva e pensionabile degli iscritti, successivamente al 31.12.1995, a forme pensionistiche obbligatorie privi di anzianità contributiva, ovvero per coloro che optano per il calcolo della pensione con il sistema contributivo.
- Tale massimale deve essere rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'ISTAT ed è pari, **per l'anno 2021, a € 103.055,00.**

- Si applica per la sola aliquota di contribuzione ai fini pensionistici (IVS), ivi compresa l'aliquota aggiuntiva dell'1% di cui all'art. 3-ter del D.L. 348/1992.

• Principi

- Il massimale **non è frazionabile a mese** e deve essere utilizzato anche se l'anno è retribuito solo in parte.
- Nel caso di **rapporti di lavoro successivi**, le retribuzioni percepite in costanza dei precedenti rapporti si cumulano ai fini della applicazione del massimale. Pertanto, il dipendente è tenuto ad esibire ai datori di lavoro successivi al primo la certificazione Unica rilasciata dal precedente datore di lavoro, ovvero presentare una dichiarazione sostitutiva.
- In caso di **rapporti simultanei**, le retribuzioni derivanti dai 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, sia raggiunto il massimale. Nel corso del mese in cui 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.
- Nel caso di **coesistenza nell'anno di rapporti di lavoro subordinato e di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa o similari**, che comportano l'iscrizione alla Gestione Separata dell'Inps, ai fini dell'applicazione del massimale, le retribuzioni derivanti da rapporti di lavoro subordinato **non si cumulano** con i compensi percepiti a titolo di collaborazione coordinata e continuativa.

COMPILAZIONE FLUSSO UNIEMENS

- Nel mese in cui si verifica il superamento del massimale, l'elemento <Imponibile> di <Denuncia Individuale>, <Dati Retributivi>, deve essere valorizzato nel limite del massimale, mentre la **parte eccedente il massimale** deve essere riportata nell'elemento <EccedenzaMassimale> di <DatiParticolari> con la relativa contribuzione minore.
- Nei **mesi successivi al superamento del massimale**, l'imponibile sarà pari a 0, mentre continuerà ad essere valorizzato l'elemento <EccedenzaMassimale>.

Inesatta determinazione dell'imponibile in corso d'anno

Nel caso in cui, nel corso dell'anno civile, vi sia stata un'inesatta determinazione dell'imponibile che abbia causato un **versamento** di contributo Ivs anche **sulla parte eccedente il massimale** (con necessità di procedere al recupero in sede di conguaglio) o, viceversa, un **mancato versamento** di contributo IVS (con necessità di provvedere al versamento in sede di conguaglio), si procederà con l'utilizzo delle specifiche <CausaleVarRetr> di <VarRetributive>.

CONTRIBUTO AGGIUNTIVO IVS 1%

DISCIPLINA

Art. 3-ter L. 384/1992

- In favore di quei regimi pensionistici che prevedono aliquote contributive a carico dei lavoratori inferiori al 10%, è stato istituito un contributo nella misura dell'1% (a carico del lavoratore) eccedente il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile che, per l'anno 2021, è pari a:
 - .. € 47.379,00 annui;
 - .. € 3.948,00 mensili.
- Ai fini del versamento del contributo aggiuntivo deve essere osservato il criterio della mensilizzazione del limite della retribuzione, che può rendere necessario procedere ad operazioni di conguaglio, a credito o a debito del lavoratore, degli importi dovuti a tale titolo.

PLURALITÀ DI RAPPORTI

- Le operazioni di conguaglio sono necessarie anche nel caso di **rapporti** di lavoro simultanei, ovvero **che si susseguono** nell'anno civile.
- Il dipendente è, quindi, tenuto ad esibire ai datori di lavoro successivi al primo la prevista certificazione CU (o dichiarazione sostitutiva) delle retribuzioni già percepite.
- I datori di lavoro provvederanno al conguaglio a fine anno (ovvero nel mese in cui si risolve il rapporto di lavoro) cumulando anche le retribuzioni relative al precedente (o ai precedenti rapporti di lavoro), tenendo conto di quanto già trattenuto al lavoratore a titolo di contributo aggiuntivo.
- In tale ultimo caso, le retribuzioni percepite in costanza di ciascun rapporto si cumulano ai fini del superamento della prima fascia di retribuzione pensionabile.
- In linea di massima, in presenza di **rapporti simultanei**, sarà il datore di lavoro che corrisponde la retribuzione più elevata, sulla base della dichiarazione esibita dal lavoratore, ad effettuare le operazioni di conguaglio a credito o a debito del lavoratore stesso.
- Se a dicembre 2021 esiste un solo datore di lavoro, egli dovrà procedere all'eventuale conguaglio, sulla base dei dati retributivi risultanti dalle certificazioni rilasciate dai lavoratori interessati.

MODALITÀ OPERATIVE

- **Denuncia**
 - Ai fini delle operazioni di conguaglio, qualora gli adempimenti contributivi siano assolti con la **denuncia del mese di gennaio 2022**, gli elementi variabili della retribuzione non incidono sulla determinazione del tetto 2021 di € 47.379,00 in quanto, ai fini del regime contributivo, sono considerate retribuzione di gennaio 2022.
- **UniEmens**
 - Per gestire la contribuzione aggiuntiva di 1%, a livello individuale, deve essere compilato l'elemento <Contribuzione-Addizionale> di <DatiRetributivi> dell'Uniemens secondo le modalità indicate nel documento tecnico.

MONETIZZAZIONE DELLE FERIE

CRITERI

• Ferie non godute

- Qualora sia stato assoggettato a contribuzione il compenso per ferie non godute, anche se non corrisposto, gli adempimenti contributivi possono essere assolti nel mese successivo a quello in cui maturano i compensi.
- Il momento in cui sorge l'obbligo contributivo non è un limite temporale per il lavoratore per il godimento effettivo delle ferie.
- Può quindi verificarsi il caso che le stesse siano effettivamente godute in un periodo successivo a quello dell'assoggettamento contributivo.
- In tale ipotesi il contributo versato sulla parte di retribuzione corrispondente al "compenso ferie" non è più dovuto e deve essere recuperato a cura del datore di lavoro ed il relativo compenso deve essere portato in diminuzione dell'imponibile dell'anno (ovvero del mese) al quale era stato imputato.

In relazione alla decorrenza del termine di prescrizione, lo stesso coincide con quello in cui le ferie non godute vengono effettivamente fruite dal lavoratore (unico momento dal quale il diritto alla ripetizione può essere fatto valere ai sensi dell'art. 2935 c.c.), con ciò venendo meno la causa debendi della contribuzione a suo tempo versata dal datore di lavoro. Solo da tale momento viene ad esistenza in capo al datore di lavoro un diritto al rimborso dei contributi indebitamente versati, esercitabile entro l'ordinario termine di prescrizione decennale (art. 2946 c.c.).

• Ferie monetizzabili

- Il periodo minimo di 4 settimane di ferie stabilito per legge non può essere sostituito dalla relativa indennità per ferie non godute, ma possono essere monetizzate, vale a dire sostituite con apposita indennità:
 - .. le ferie maturate e non godute fino al 29.04.2003 (entrata in vigore del D. Lgs. 66/2003);
 - .. le ferie maturate e non godute dal lavoratore il cui rapporto di lavoro cessi entro l'anno di riferimento;
 - .. le settimane o i giorni di ferie previsti dalla contrattazione collettiva in misura superiore al "periodo minimo" legale.

• Periodo minimo obbligatorio

- Le 4 settimane di ferie obbligatorie, ove non godute entro il termine dei 18 mesi successivi all'anno di maturazione, ovvero nel diverso e più ampio termine fissato dalla contrattazione collettiva, **possono essere fruite dal lavoratore anche successivamente, ove il datore di lavoro a ciò acconsenta** a norma dell'art. 2109 del C.C. che dispone che il "momento di godimento delle ferie è stabilito dal datore di lavoro che deve tener conto delle esigenze dell'impresa e degli interessi del lavoratore", **ferme restando le conseguenze sanzionatorie**. Inoltre, il Ministero del Lavoro ha precisato che la contrattazione collettiva può derogare anche con riferimento all'obbligo di godimento infraannuale delle prime 2 settimane di ferie, fermo restando che il datore di lavoro sarà passibile di sanzione.

• Adempimento obbligo contributivo

Gli adempimenti contributivi per l'assoggettamento a contribuzione del compenso per ferie non godute possono essere assolti nel mese successivo a quello in cui maturano i compensi.

- Con riguardo all'adempimento dell'obbligo contributivo per le somme corrisposte o dovute per indennità sostitutiva delle ferie, le istruzioni, sul piano del momento impositivo e della collocazione temporale dei contributi, si possono così sintetizzare:
 - .. in presenza di una **previsione legale** ovvero **contrattuale collettiva** che regola il termine massimo di fruizione delle ferie, la scadenza dell'obbligazione contributiva per il compenso per ferie non godute - e quindi la relativa collocazione temporale dei contributi - coincide necessariamente con il predetto termine legale o contrattuale. Ne consegue che il momento impositivo e la collocazione temporale dei contributi dovuti sul compenso delle ferie non godute coincidono con il 18° mese successivo al termine dell'anno solare di maturazione delle stesse o con il più ampio termine contrattuale;
 - .. **i datori di lavoro sono, quindi, tenuti** a sommare alla retribuzione imponibile del mese successivo a quello di scadenza anche l'importo corrispondente al compenso ferie non godute, sebbene non ancora realmente corrisposto. Detto criterio si applica anche ai periodi di ferie ulteriori rispetto alle 4 settimane minime di legge;
 - .. nel caso in cui **le ferie siano effettivamente godute** in un periodo successivo al versamento dei contributi sono applicate le disposizioni contenute nella circolare Inps n. 15/2002.

CRITERI (segue)

• UniEmens

- Il flusso Uniemens consente di gestire il recupero della contribuzione versata sull'indennità per il compenso ferie.
- Attraverso una specifica variabile retributiva con la causale FERIE, si consente al datore di lavoro, al momento dell'eventuale fruizione delle ferie da parte del lavoratore:
 - .. di modificare in diminuzione l'imponibile dell'anno e mese nel quale è stato assoggettato a contribuzione il compenso per ferie non godute al momento dell'eventuale fruizione;
 - .. di recuperare una quota o tutta la contribuzione già versata.

TFR AL FONDO DI TESORERIA

MODALITÀ OPERATIVE

• Conguaglio

- Il versamento delle quote di TFR va effettuato mensilmente, salvo conguaglio a fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro.
- In occasione delle operazioni di conguaglio, quindi, 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.
- Per le posizioni contributive contraddistinte dal codice di autorizzazione "7W" tali operazioni dovranno essere espletate tenendo conto delle indicazioni fornite con Mess. Inps 7.08.2019, n. 3025.

• Aziende costituite dopo il 31.12.2006

- Gli obblighi nei riguardi del fondo di Tesoreria scattano se, alla fine dell'anno (1.01-31.12), la media dei dipendenti occupati raggiunge il limite dei 50 addetti.
- In tal caso le aziende sono tenute al versamento delle quote dovute anche per i mesi pregressi, a far tempo da quello di inizio dell'attività.
- Le aziende interessate devono effettuare il versamento di quanto dovuto in sede di conguaglio di fine anno, maggiorando l'importo da versare del tasso di rivalutazione calcolato fino alla data di effettivo versamento. La misura del predetto tasso è costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento del costo della vita rilevato a fine anno (qualora la variazione percentuale negli indici dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati accertata dall'ISTAT sia negativa la misura del tasso di rivalutazione deve essere comunque non inferiore all'1,5%).
- Le aziende costitutesi durante l'anno 2021 che, al 31.12.2021, hanno raggiunto il limite dei 50 addetti, devono trasmettere l'apposita dichiarazione entro il termine di trasmissione della denuncia Uniemens relativa al mese di febbraio 2022 (31.03.2022).

RIVALUTAZIONE DEL TFR AL FONDO DI TESORERIA E IMPOSTA SOSTITUTIVA

- 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 e il costo della rivalutazione resta a carico del Fondo di Tesoreria.
- Sulle somme oggetto di rivalutazione, va versata all'Erario l'imposta sostitutiva rideterminata nella misura del 17% con effetto dalle rivalutazioni decorrenti dal 1.01.2015. Art. 1, c. 623
L. 190/2014
- Entro il mese di dicembre 2021 - salvo conguaglio da eseguirsi entro febbraio 2022 - i datori di lavoro possono conguagliare l'importo dell'imposta versato con riferimento alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria.
- Per individuarne l'ammontare, i datori di lavoro potranno calcolare una presunta rivalutazione delle quote di TFR trasferite al Fondo di Tesoreria, avvalendosi dell'ultimo (o del penultimo) indice Istat.
- La rivalutazione e il recupero dell'imposta sostitutiva deve continuare ad essere effettuato anche dalle aziende contraddistinte dal c.a. "7W".

Adempimenti del datore di lavoro

- Con riferimento ai lavoratori per i quali nell'anno 2021 sono state versate quote di TFR al Fondo di Tesoreria, i datori di lavoro devono:
 - .. determinare la rivalutazione (separatamente da quella spettante sul TFR accantonato in azienda);
 - .. calcolare sulla stessa l'imposta sostitutiva del 17%.
- L'importo di quest'ultima sarà recuperato a conguaglio con i contributi dovuti all'Inps.
- Le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva, sia per l'acconto che in altre ipotesi, possono essere restituite, mediante la compilazione delle sezioni "Denuncia individuale" e "Denuncia Aziendale".

VARIE

CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ

- **Obbligo**
 - Sulle contribuzioni o somme a carico del datore di lavoro, diverse da quella costituita dalla quota di accantonamento al TFR, destinate a realizzare le finalità di previdenza pensionistica complementare, è dovuto il contributo di solidarietà nella misura del 10%.
- **Recuperi della contribuzione**
 - Nelle ipotesi in cui, sia in occasione delle operazioni di conguaglio sia nel corso dell'anno, si rendesse necessario effettuare recuperi su detta contribuzione, è possibile avvalersi dei seguenti codici causale istituiti nell'Elemento <Denuncia Aziendale>, <AltrePartiteACredito>, <CausaleACredito>, del flusso Uniemens:

Codice	Significato
L938	Rec. "contr.solidarietà 10% ex art.16 D. Lgs. 252/2005" per i lavoratori iscritti al F.P.L.D. nonché a tutti gli altri Fondi gestiti dall'Inps.
L939	Rec. "contr.solidarietà 10% ex art. 16 D. Lgs. 252/2005 dirigenti industriali già iscritti all'ex Inpdai", per i dirigenti iscritti all'ex Inpdai al 31.12.2002.

OPERAZIONI SOCIETARIE

- Qualora vi sia passaggio di lavoratori ai sensi dell'art. 2112 C.C. e nei casi di cessione del contratto di lavoro, le operazioni di conguaglio dei contributi previdenziali sono effettuate dal **datore di lavoro** subentrante, tenuto al rilascio della certificazione unica, con riferimento alla retribuzione complessivamente percepita nell'anno dal lavoratore, incluse le erogazioni fissate dalla contrattazione di 2° livello, le erogazioni liberali ed i fringe benefits.
- Nel caso di passaggio di lavoratori da una matricola all'altra, occorre utilizzare nell'UniEmens gli appositi codici <Tipo Assunzione> e <Tipo Cessazione> "2" e "2T", con l'indicazione della matricola aziendale di provenienza.
- Il datore di lavoro subentrante può gestire le variabili retributive utilizzando l'elemento di <VarRetributive>, <InquadramentoLav>, valorizzando l'elemento <MatricolaAzienda> con il codice dell'azienda di provenienza.

AUTO AZIENDALI IN USO PROMISCUO

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

• Dal 1.07.2020

- Con la L. 160/2019 (art. 1, c. 632) è stato modificato il regime imponibile dei veicoli aziendali di nuova immatricolazione concessi in uso promiscuo ai dipendenti che secondo le disposizioni di cui al c. 4 dell'art. 51 del Tuir, sono assoggettati a contribuzione (e a tassazione fiscale) assumendo come base un valore determinato in via convenzionale.
- Il valore del compenso in natura, determinato indipendentemente da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo ovvero dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente, per i contratti stipulati a decorrere dal 1.07.2020, a seguito delle modifiche introdotte, viene determinato in base ai valori di emissione di anidride carbonica e, all'aumentare di questi, aumenta il reddito figurativo.
- In particolare, ai fini della determinazione del valore economico dell'utilizzo degli autoveicoli, dei motocicli e dei ciclomotori di nuova immatricolazione con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a 60 g/Km, concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati a decorrere dal 1.07.2020, si applica la percentuale del 25% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base delle tabelle dell'ACI.
- Per gli altri veicoli, la predetta percentuale è pari al 30% in caso di emissioni di anidride carbonica superiori a 60 g/Km ma non a 160 g/Km.

Per l'anno 2021, la percentuale è elevata al 50% in caso di emissioni superiori a 160 g/Km, ma non a 190 g/Km e al 60% per i veicoli con valori di emissioni superiori a 190 g/Km.

• Fino al 30.06.2020

- Resta ferma l'applicazione della disciplina dettata nel testo vigente al 31.12.2019 per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30.06.2020.
- Pertanto, con riferimento ai contratti stipulati entro il 30.06.2020, ai fini della quantificazione forfetaria del valore economico dell'utilizzo in forma privata del veicolo (autovettura, motociclo, ciclomotore) di proprietà del datore di lavoro (o committente) e assegnata in uso promiscuo al lavoratore, si applica la percentuale del 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio indicato nelle apposite tabelle dell'ACI.

Misura del fringe benefit

$15.000 \times 30\% = 4.500 \times \text{valore km tariffe ACI}$

PRESTITI AI DIPENDENTI

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

- Ai fini della determinazione in denaro del compenso in natura relativo ai prestiti erogati ai dipendenti si deve assumere il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi.
- La vigente misura del tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principale dell'Eurosistema, fissato dalla Banca centrale Europea (ex tasso ufficiale di riferimento) è pari a 0,00%.

CONGUAGLIO FISCALE ANNO 2021 PER REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE

SOGGETTI INTERESSATI

• **Sostituti d'imposta per redditi di lavoro dipendente** o assimilato, che corrispondono somme e valori soggetti a ritenute alla fonte in relazione al rapporto di lavoro dipendente o da collaborazione coordinata e continuativa.

• Il lavoratore può comunicare per iscritto al datore di lavoro, **entro il 12.01** dell'anno successivo, di tener conto anche di altri redditi da lavoro dipendente o assimilato percepiti, erogati da terzi.

CALCOLO FISCALE

(+) **Imposta dovuta**

• Sull'ammontare complessivo delle somme e dei valori imponibili corrisposti nel corso dell'anno, **entro il 12.01** dell'anno successivo.
• Tenendo conto degli oneri deducibili e delle detrazioni d'imposta spettanti al dipendente e applicando le aliquote progressive Irpef.

(-) **Ritenute operate**

• Sulla parte imponibile delle somme e dei valori corrisposti in ciascun periodo di paga.

(=) **Conguaglio**

• Da effettuare a cura del sostituto d'imposta, in relazione a ciascun dipendente.

SCADENZE

• **Regola**

• Il conguaglio deve essere effettuato **entro il 28.02** dell'anno successivo.

• Se il conguaglio è effettuato in gennaio o febbraio il versamento delle relative ritenute è identificato con il **codice tributo 1001** (Ris. Ag. Entrate 13/E/2016).

• **Eccezione**

• In caso di cessazione del rapporto di lavoro durante l'anno, il conguaglio deve essere effettuato, in ogni caso, nel periodo di paga in cui è intervenuta la cessazione del rapporto di lavoro.

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".
 - È previsto 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.
 - Per i figli di età non superiore a 24 anni, il limite di reddito complessivo per essere considerati a carico di € 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 forfetari**
 - I datori di lavoro e/o committenti in regime fiscale forfetario (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

DETAZZAZIONE 2021

- 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 2021, si presenta con le seguenti caratteristiche.

Misura 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	<ul style="list-style-type: none">• 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).

DETASSAZIONE 2021 (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.

Trattamento integrativo € 1.200	L'importo detassato, ancorchè non entri nel reddito complessivo del contribuente (in quanto assoggettato ad imposta sostitutiva), deve essere considerato ai fini del diritto al trattamento integrativo di € 1.200 per determinare se il soggetto avrebbe avuto l'imposta Irpef (requisito essenziale per il riconoscimento 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.

TRATTAMENTO INTEGRATIVO DEL REDDITO

- **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 € 1.200,00, in via automatica dal sostituto d'imposta, ripartendolo fra le retribuzioni erogate a decorrere dal 1.01.2021, 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 10 rate di pari ammontare a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Art. 1 D.L. 3/2020

ULTERIORE DETRAZIONE

- **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 1.01.2021 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 € 28.000,00 fino al limite di € 35.000,00 è pari a € 960,00, aumentata del prodotto tra € 240 e l'importo corrispondente al rapporto tra € 35.000, diminuito del reddito complessivo, e $7.000 [€ 960,00 + 240 \times (35.000 - R.C.) / € 7.000]$.
 - Per i redditi eccedenti i € 35.000,00 fino al limite di € 40.000 la detrazione di € 960 decresce applicando la seguente formula: $[960 \times (40.000 - \text{reddito complessivo}) / 5.000]$.
 - La detrazione viene applicata secondo le regole vigenti per le detrazioni spettanti ai sensi dell'art. 13 Tuir, per un massimo di 365 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 10 rate di pari ammontare a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio se l'importo da recuperare è superiore a € 60,00.

Art. 2 D.L. 3/2020

ASSENZA "EX LEGE" PER MANCANZA "GREEN PASS"

- L'art. 3 D.L. 127/2021 ha previsto l'obbligo di esibire la certificazione verde (Green Pass) ai fini dell'accesso ai luoghi di lavoro dal 15.10.2021 al 31.12.2021.
- Qualora il lavoratore comunichi di non essere in possesso della certificazione verde o qualora ne risulti privo al momento dell'accesso al luogo di lavoro, viene considerato assente ingiustificato fino alla presentazione della certificazione con perdita di retribuzione ed altro compenso o emolumento di natura retributiva.
- Per l'assenza "ex lege" del lavoratore che non dia diritto ad alcuna retribuzione diretta o differita non spetteranno le detrazioni di imposta in base al principio per cui non si ha diritto alle detrazioni esclusivamente per quelle giornate per le quali non spetta alcun reddito (Circ. MEF 9.01.1998, n. 3).
- La regola si riflette anche sul trattamento integrativo per il quale, come chiarito anche dall'AE con la circolare 14.05.2014, n. 9/E, nella verifica della spettanza si deve fare riferimento ai giorni che danno diritto alle detrazioni per lavoro.

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, nonchè 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**.
- **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.
- Relativamente al **periodo d'imposta 2021** 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**.
- 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).
- 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.
- Se detto valore è superiore al limite indicato, lo stesso **concorre interamente a formare il reddito imponibile**.
- 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.
- **L'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente.**

Art. 112 D.L. 104/2020

AUTOVEICOLI AD USO PROMISCUO

• **Disciplina dal 1.01.2020**

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

Ris. Ag.
Entrate
46/E/2020

- 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 50%.
- Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 60%.

• **Veicoli di nuova immatricolazione**

- La locuzione "di nuova immatricolazione" deve essere ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori **immatricolati dal 1.07.2020**.

• **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, per cui ai sensi dell'art. 51, c. 4, lett. a) Tuir si assume il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'ACI, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente.

- 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.

Art. 1, c. 632
L. 160/2019
Ris. Ag. Entrate 46/E/2020

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).