

Oggetto: RIDUZIONE DELLA PRESSIONE FISCALE SUL LAVORO DIPENDENTE

Il D.L. 3/2020 ha previsto, a partire dal 1° luglio 2020, l'abrogazione del c.d. *bonus* Irpef o *bonus* Renzi e l'introduzione di 2 nuove misure fiscali, disciplinate, però, al di fuori del Tuir, volte a ridurre la tassazione sul lavoro:

- il "trattamento integrativo": misura strutturale, spetta ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati con imposta lorda di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti, è determinato in rapporto al numero di giorni lavorativi a partire dal 1° luglio 2020, è pari a 600 euro per il 2020 e 1.200 euro per il 2021 e spetta soltanto se il reddito complessivo del potenziale beneficiario non è superiore a 28.000 euro;
- l'"ulteriore detrazione fiscale": misura temporanea, è riconosciuta per le prestazioni rese tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2020 ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati, con reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 40.000 euro e il suo importo deve essere rapportato al periodo di lavoro ed è decrescente all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 40.000 euro.

Entrambe le misure sono riconosciute dai sostituti d'imposta senza alcuna richiesta da parte dei beneficiari, perciò sono attribuite ripartendone gli importi sulle retribuzioni relative a prestazioni rese a decorrere dal 1° luglio 2020 e verificandone in sede di conguaglio la spettanza.

Con la circolare n. 29/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti in materia, che dovrebbe, peraltro, essere interessata anche dalla prossima Legge di Bilancio in fase di approvazione, che potrebbe introdurre novità dal 2021.

Ambito di applicazione

Sono 3 le condizioni da verificare per la maturazione del diritto al trattamento integrativo:

- tipologia di reddito prodotto;
- sussistenza di un'imposta a debito dopo aver apportato le detrazioni per lavoro;
- importo del reddito complessivo.

I potenziali beneficiari del trattamento integrativo sono titolari di un reddito complessivo formato da:

- redditi di lavoro dipendente;
- taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (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 co.co.co., remunerazioni dei sacerdoti, prestazioni pensionistiche comunque erogate, compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative).

Gli interessati devono avere un'imposta lorda di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro calcolate in base ai soli redditi che danno potenzialmente diritto al beneficio fiscale. In sostanza, l'imposta lorda deve essere di importo superiore alle detrazioni calcolate su un reddito complessivo formato dai medesimi redditi che hanno determinato l'imposta lorda stessa, tenendo presente che:

- il reddito di lavoro dipendente assoggettato a imposta sostitutiva sui premi di risultato 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;
- il reddito complessivo va assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

Per il riconoscimento del trattamento integrativo a nulla rileva che l'imposta lorda sia ridotta o azzerata da detrazioni diverse da quelle da lavoro.

Per aver diritto al *bonus* è necessario, infine, avere un reddito per l'anno di riferimento non superiore a 28.000 euro, inclusi i redditi agevolati ai sensi dell'articolo 44, comma 1, D.L. 78/2010 (rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero) e dell'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 (lavoratori impatriati), che vanno considerati per intero, i redditi assoggettati a cedolare secca sugli affitti, nonché eventuali redditi di lavoro autonomo in regime forfetario.

In definitiva, sono esclusi dal trattamento integrativo i contribuenti:

- il cui reddito complessivo non è formato dai redditi specificatamente indicati;
- che non hanno un'imposta lorda generata da predetti redditi superiore alle detrazioni spettanti in relazione ai medesimi;
- che, pur avendo un'imposta lorda superiore alle detrazioni, sono titolari di un reddito complessivo superiore a 28.000 euro.

Potenziati beneficiari dell'ulteriore detrazione sono i contribuenti con reddito complessivo formato dalle medesime tipologie di reddito già viste e il cui valore, riferito al 2020, sia superiore a 28.000 e non oltre 40.000 euro, assunto considerando per intero i redditi agevolati dei docenti e ricercatori e dei soggetti impatriati, al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, calcolando i redditi assoggettati a cedolare secca sugli affitti e al regime forfetario. L'ammontare della detrazione è così determinato:

Reddito (euro)	Ulteriore detrazione (euro)
Oltre 28.000 fino a 35.000	$480 + [120 * (35.000 - \text{reddito complessivo}) / 7.000]$
Oltre 35.000 fino a 40.000	$480 * (40.000 - \text{reddito complessivo}) / 5.000$

Per l'utilizzo dell'ulteriore detrazione, inoltre, 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. Sono, pertanto, esclusi dall'ulteriore detrazione i contribuenti:

- il cui reddito complessivo non è formato dai redditi specificatamente indicati;
- con imposta lorda non "capiente";
- che, pur avendo un'imposta lorda "capiente", sono titolari di un reddito complessivo inferiore o pari a 28.000 euro ovvero superiore a 40.000.

Sostituti d'imposta

Sono tenuti ad applicare la ritenuta:

- gli enti e le società indicati nell'articolo 73, comma 1, Tuir;
- le società e associazioni indicate nell'articolo 5, Tuir;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 55, Tuir;
- le imprese agricole;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- il curatore fallimentare;
- il commissario liquidatore;
- il condominio.

Sono tenuti a riconoscere i benefici in commento anche:

- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo;

- le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato e della Corte Costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

Tali soggetti riconoscono i benefici ripartendoli fra le retribuzioni relative a prestazioni rese dal 1° luglio 2020, ne verificano la spettanza in sede di conguaglio, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari e 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 entrino in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore. Inoltre, il sostituto non eroga i benefici su richiesta espressa dal lavoratore.

Per l'ulteriore detrazione fiscale il sostituto deve seguire le regole generali di calcolo e di scomputo dall'imposta lorda, quindi l'importo massimo dell'agevolazione è sommato a quello relativo alle altre detrazioni eventualmente spettanti e l'importo complessivo così determinato è portato in diminuzione dell'imposta lorda fino a concorrenza della stessa.

Se la retribuzione per le prestazioni rese in giugno 2020 è stata erogata in luglio, il dipendente non può beneficiare del trattamento integrativo, perciò deve essere riconosciuto il *bonus* Irpef. Se non è stato possibile riconoscere il trattamento integrativo con la retribuzione di luglio 2020, i sostituti lo riconosceranno a partire dalle retribuzioni erogate in agosto, o in sede di conguaglio, ferma restando la ripartizione dell'intero importo spettante per il 2020 tra le retribuzioni per prestazioni rese dal 1° luglio.

Entrambi i benefici sono rapportati al periodo di lavoro: l'importo dovuto si ottiene dividendo il totale per 184 e moltiplicando per il numero dei giorni lavorati nel secondo semestre 2020, ripartendolo poi tra i periodi di paga applicando vari criteri, purché oggettivi e costanti, che consentano di ripartire l'intero importo del beneficio spettante tra le retribuzioni dell'anno di riferimento.

Il *bonus* Irpef per le prestazioni rese nel primo semestre 2020 è determinato dividendo per 365 e moltiplicando per il numero dei giorni lavorati nel primo semestre 2020, fino a un massimo di 181 (non si considera l'anno bisestile).

L'importo del trattamento integrativo e dell'ulteriore detrazione fiscale riconosciuti sono indicati nella Certificazione Unica.

Salvaguardia

Grazie al Decreto Rilancio, il *bonus* Irpef e il trattamento integrativo spettanti, rispettivamente, fino al 30 giugno e dal 1° luglio 2020, sono riconosciuti anche nel caso in cui il lavoratore abbia un'imposta lorda di ammontare inferiore alle detrazioni da lavoro per effetto del minor reddito prodotto nel 2020 in conseguenza all'emergenza epidemiologica: il sostituto riconosce i benefici per il periodo nel quale il lavoratore fruisce degli ammortizzatori sociali speciali, considerando la retribuzione contrattuale che sarebbe spettata in assenza dell'emergenza, in luogo degli importi delle predette misure di sostegno. La retribuzione contrattuale utilizzata per la verifica della spettanza dei benefici è indicata nella CU.

Il Decreto Rilancio prevede, inoltre, che il sostituto eroghi al lavoratore le somme non percepite a titolo di *bonus* Irpef nel periodo di fruizione di talune misure a sostegno del lavoro previste dal Decreto Cura Italia, a partire dalla prima retribuzione utile erogata al lavoratore e, comunque, entro il termine del conguaglio. Se al 1° luglio 2020 il rapporto di lavoro risulta cessato e il sostituto d'imposta non possa procedere a un nuovo conguaglio di fine rapporto che tenga conto della salvaguardia, il lavoratore potrà recuperare il *bonus* Irpef in sede di dichiarazione dei redditi.

Trattamenti non spettanti

I sostituti devono riconoscere i nuovi benefici in base alle informazioni in loro possesso. I contribuenti a cui non spettino sono tenuti a darne comunicazione al sostituto, il quale potrà recuperarli, se già

erogati, dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi alla comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione del conguaglio.

I sostituti verificano in sede di conguaglio la spettanza dei trattamenti erogati e, se non spettanti, provvedono al recupero al netto dell'ulteriore detrazione eventualmente spettante. Ciò vale ai fini dell'elaborazione della busta paga e non del versamento allo Stato delle somme recuperate: in caso di recupero del trattamento integrativo, pur trattenendo dalla busta paga solo la differenza tra l'importo del trattamento integrativo non spettante e dell'ulteriore detrazione spettante, il sostituto dovrà riversare allo Stato l'intero importo del trattamento integrativo non spettante. Nel caso in cui l'importo del trattamento integrativo o dell'ulteriore detrazione fiscale non spettante sia maggiore di 60 euro, il recupero è effettuato in 8 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio, ma in caso di cessazione del rapporto di lavoro occorre recuperare in un'unica soluzione, indipendentemente dall'importo, e qualora il recupero non possa avvenire in occasione del conguaglio di fine rapporto, l'importo non trattenuto deve essere comunicato all'interessato, che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo.

Per il 2020 sussiste la coesistenza del *bonus* Irpef con il trattamento integrativo o con l'ulteriore detrazione fiscale, quindi il datore di lavoro deve operare un conguaglio fiscale relativamente alle diverse misure. Se a fine anno risulta un'imposta lorda che non supera le detrazioni, il lavoratore dovrà restituire sia il *bonus* Irpef che il trattamento integrativo, ma con regole diverse: *bonus* Irpef in unica soluzione con la retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio, trattamento integrativo, al netto dell'ulteriore detrazione eventualmente spettante, se di importo superiore a 60 euro, in 8 rate a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio. Se non spetta l'ulteriore detrazione il recupero, se superiore a 60 euro, dovrà avvenire in 8 rate a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Questa ipotesi può riguardare sia il contribuente che supera la soglia di reddito complessivo pari a 40.000 euro, sia il contribuente che invece scende sotto il limite reddituale di 28.000 euro. In tale ultimo caso, il datore di lavoro in sede di conguaglio deve recuperare l'ulteriore detrazione fiscale non spettante ed erogare il trattamento integrativo nella misura di 600 euro, senza effettuare alcuna compensazione tra le somme a debito e quelle a credito.

Nel caso in cui il contribuente abbia percepito benefici in tutto o in parte non spettanti e tale circostanza non risulti dal conguaglio, la restituzione dovrà avvenire in sede di dichiarazione dei redditi, eventualmente anche in forma rateizzata secondo le ordinarie modalità.

Recupero del trattamento integrativo

I sostituti d'imposta recuperano il credito per l'erogazione del trattamento integrativo mediante l'istituto compensazione in F24 (cui non si applica il limite normativamente previsto) e lo indicano nel modello 770.

L'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 35/E/2020, ha istituito i codici tributo "1701" e "170E", da indicare rispettivamente nel modello F24 e nel modello F24 EP, denominati "Credito maturato dai sostituti d'imposta per l'erogazione del trattamento integrativo - articolo 1, comma 4, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3", e ha specificato che in sede di compilazione del modello di versamento F24 il codice tributo è esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", con l'indicazione nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." e nel campo "anno di riferimento", del mese e dell'anno in cui è avvenuta l'erogazione del trattamento integrativo, rispettivamente nel formato "00MM" e "AAAA".

Il mese e l'anno di pagamento del trattamento integrativo al lavoratore coincidono con quelli di pagamento delle retribuzioni (ad esempio, mensilità di agosto pagata a settembre, in F24 il mese di riferimento è 09), da mantenersi anche se il credito è utilizzato nel 2021. L'erogazione del trattamento integrativo effettuata nel 2021 entro il 12 gennaio (principio di cassa allargato) deve essere considerata come avvenuta nel mese di dicembre 2020.

Casistiche per modello F24

Ipotesi	Dati da esporre nel modello
Erogazione del trattamento integrativo ad alcuni lavoratori e recupero di quanto attribuito nei mesi antecedenti del medesimo anno	Credito maturato e importo da riversare a seguito del recupero, con il medesimo codice tributo
Erogazione o recupero del trattamento integrativo in sede di conguaglio di fine anno nei mesi di gennaio o febbraio 2021	Mese di riferimento "dicembre" e anno di riferimento "2020"
Recupero a rate del trattamento integrativo non spettante, a partire dalle operazioni di conguaglio di fine anno 2020	Per la rata effettuata sulla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio mese di riferimento "dicembre" e anno di riferimento "2020". Per le rate successive, mese in cui è avvenuto il recupero e anno in cui è avvenuta l'erogazione non spettante
Recupero in sede di conguaglio del trattamento integrativo tenendo conto dell'ulteriore detrazione eventualmente spettante:	
1. importo da recuperare superiore a 60 euro, con recupero in 8 rate di pari ammontare a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio;	Vale quanto sopra specificato.
2. differenza tra trattamento integrativo e l'ulteriore detrazione che non supera il limite di 60 euro e, quindi, no rateizzazione	Importo a debito versato pari all'intero importo del trattamento integrativo
Recupero in sede di conguaglio del trattamento integrativo, con riconoscimento dell'ulteriore detrazione con imposta netta più bassa, con possibile determinazione, al netto delle ritenute operate nel periodo d'imposta, di un credito da conguaglio di fine anno. Se la differenza tra il trattamento integrativo e l'ulteriore detrazione supera il limite di 60 euro, avrà luogo la rateizzazione	Importo a debito versato pari al trattamento integrativo, ridotto della differenza tra lo stesso e l'ulteriore detrazione, aumentato dell'importo della rata. Nel mese successivo alle operazioni di conguaglio recupero della seconda rata

Recupero in sede di conguaglio del trattamento integrativo e riconoscimento dell'ulteriore detrazione, con ulteriore debito d'imposta	Distinta evidenza nel modello F24
---	-----------------------------------

Mancanza di sostituto d'imposta

I contribuenti aventi diritto ai nuovi benefici, le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto non sostituto d'imposta, ma tenuto al riconoscimento delle misure in commento, possono richiedere i benefici nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di riferimento, secondo modalità che saranno specificate nei modelli delle dichiarazioni dei redditi.

Rilevanza fiscale del trattamento integrativo

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, non incidono sul calcolo dell'Irap dei soggetti eroganti.