n. 08 dicembre **2015**

il personale ipa

personalmente efficace, tecnicamente efficiente.

In questo numero:

Adempimenti di fine anno

1 Il calcolo della tredicesima mensilità

15 Il conguaglio fiscale

42 Il conguaglio contributivo

45 I conguagli e la previdenza complementare (Perseo e art. 208CdS)

Studio giallo s.r.l

via spinelli, 6/F 46047 porto mantovano (mn)

tel. 0376 392641-398174 fax 0376 396787

c.f. e p.iva 02025210200

mail: segreteria@ilpersonalepa.it

www.ilpersonalepa.it

Adempimenti di fine anno

Il calcolo della tredicesima mensilità

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Il quadro normativo

La mensilità di dicembre è caratterizzata dalla presenza in busta paga della liquidazione, a tutti i dipendenti in servizio, della tredicesima mensilità. Per la sua corretta quantificazione, è necessario fare riferimento alle disposizioni contrattuali vigenti:

- personale non dirigente: art. 5 del CCNL 09.05.2006;
- personale dirigente: art. 5 del CCNL 14.05.2007;
- segretari comunali e provinciali: art. 37, comma 2, del CCNL 16.05.2001, quadriennio 1998-2001, biennio 1998-1999.

Sia per i personale dirigente che per quello non dirigente il pagamento deve essere effettuato nel periodo compreso tra il 10 ed il 18 dicembre di ciascun anno. Per i segretari comunali e provinciali è previsto in modo più generico che nel mese di dicembre è corrisposta la tredicesima mensilità

La tredicesima nel CCNL del personale non dirigente

LE VOCI RETRIBUTIVE

La tredicesima mensilità è pari alla retribuzione individuale mensile spettante al lavoratore nel mese di dicembre o nell'ultimo mese di servizio, nel caso in cui la cessazione del rapporto di lavoro sia avvenuta durante l'anno. A tal fine, possono essere considerate esclusivamente le voci indicate nella definizione di retribuzione di cui art. 52, secondo comma, lett. c), del CCNL 14.09.2000, come modificato dall'art. 10 del CCNL 09.05.2006, di seguito indicate:

- la retribuzione tabellare iniziale;
- gli incrementi tabellari per progressione economica;
- l'indennità integrativa speciale dei B3 e D3 non assorbita nella retribuzione tabellare ai sensi dell'art. 29, comma 4, CCNL 22.01.2004, ora in godimento quale assegno ad personam;
- gli assegni ad personam riassorbibili riconosciuti al dipendente a seguito di progressione di carriera onde evitare una riduzione di tabellare ai sensi dell'art. 9, comma 1, CCNL 09.05.2006;
- la retribuzione individuale di anzianità;

- la retribuzione di posizione;
- gli assegni ad personam a carattere continuativo e non riassorbibile.

Pur se non è prevista da una norma contrattuale, anche l'indennità di vacanza contrattuale deve essere riconosciuta per 13 mensilità e, quindi, contribuisce a formarne la base di calcolo.
Nel calcolo delle predette voci retributive non possono essere ricomprese altre indennità o altri compensi contrattualmente previsti per remunerare particolari categorie di lavoratori o per compensare specifiche prestazione (Aran 1001-3B2).

Nel caso di riclassificazione del personale ai sensi dell'art. 4 del CCNL 31.03.1999 ovvero in caso di progressioni economiche e/o di carriera avvenute nel corso dell'anno la tredicesima deve essere calcolata sulla retribuzione in godimento nel mese di dicembre (art. 5, comma 7, CCNL 09.05.2006). Ad esempio, in caso di progressione di carriera da C a D avvenuta nel mese di dicembre, la 13ª mensilità dovrà essere calcolata sulla retribuzione di un D. Quindi se il dipendente ha diritto alla 13ª per tutto l'anno, si determinano 365/365-esimi della retribuzione spettante a dicembre (cioè della categoria D) anche se per 11 mesi è stato classificato in categoria C. Questa regola è rimasta sospesa nel triennio 2011-2013 per effetto della sola validità giuridica delle progressioni disposta dall'art. 9, comma 21, del D.L. n. 78/2010; sospensione prorogata per l'anno 2014 per effetto dell'art. 1, lett. a), del Dpr. 122 del 4 settembre 2013.

Qualora al lavoratore vengano attribuite mansioni superiori ai sensi dell'art. 8, CCNL 14.09.2000, allo stesso deve essergli riconosciuta la differenza tra il trattamento economico iniziale corrispondente al profilo rivestito e quello, sempre iniziale, corrispondente alla mansione superiore di temporanea assegnazione. Atteso che si tratta di valori stipendiali rientranti nel citato art. 52, secondo comma, lett. c) delle code contrattuali, come modificato dall'art. 10 del CCNL 09.05.2006, devono essere aggiunti i ratei di tredicesima mensilità anche su tale compenso, in misura corrispondente ai periodi di svolgimento delle mansioni superiori, anche quando tali mansioni non sono svolte nel mese di dicembre (quesito Aran 1001-3B3). Si ricorda che il compenso per mansioni superiori è corrisposto solo per i periodi di effettiva prestazione, comprese le festività e i giorni di riposo settimanale, ma esclusi i periodi di ferie, di malattia, ecc. (Aran – RAL_1316). Rimangono escluse, altresì, a titolo esemplificativo, l'indennità di vigilanza o quella del personale educativo e scolastico.

LA TREDICESIMA PER I TITOLARI DI POSIZIONE ORGANIZZATIVA

Il calcolo della 13ª mensilità sulla retribuzione di posizione attribuita ai sensi dell'art. 8 del CCNL del 31.3.1999 e dell'art. 10 del CCNL del 22.1.2004 può presentare due diverse soluzioni. La prima è strettamente aderente al dettato contrattuale (art. 5, comma 6, del CCNL 09/05/2006). Per questa linea interpretativa sembra incoerente quantificare il rateo di 13ª sulla base dell'importo della posizione in godimento nel mese di dicembre senza considerare quanto avvenuto in corso d'anno. In passato si arrivava al paradosso che il titolare di posizione organizzativa incaricato il 1' dicembre percepiva la tredicesima per tutto l'anno anche se non aveva svolto le relative funzioni. Al contrario chi era stato titolare da gennaio a novembre non percepiva la tredicesima. Con il CCNL del 2006 questa anomalia è stata corretta prevedendo che "ai fini della determinazione dell'importo della tredicesima mensilità spettante, ai sensi del comma 2, relativamente alla retribuzione di posizione, si tiene conto solo dei ratei giornalieri corrispondenti alla effettiva durata dell'incarico". La regola serve a risolvere i problemi che si verificano nei seguenti casi:

- attribuzione dell'incarico nel corso dell'anno;
- revoca o scadenza dell'incarico in corso d'anno;
- risoluzione del rapporto di lavoro prima del mese di dicembre.

Il rateo di tredicesima per la retribuzione di posizione, oltre ad essere correlato alla durata dell'incarico, dipende anche dal valore che la stessa ha avuto durante l'anno.

Esempio: dipendente cui è stata attribuita la retribuzione di posizione nella misura massima fino al 30 giugno, da luglio a settembre non è posizione organizzativa e gli viene riattribuita da ottobre nella misura di 10.000 euro su base annuale.

Periodo	Retribuzione di posizione	Giorni	Rateo di 13
1/1 - 30/06	12.911,42	181	492,51
1/7 - 31/08	0	62	0
1/9 - 31/12	10.000,00	122	257,11
Tredicesima nella mensilità di dicembre			**749.62**

Un secondo filone vede seguire, nel calcolo della tredicesima della retribuzione di posizione, la regola generale e, quindi, l'importo da prendere a base è quello in godimento nel mese di dicembre. Questa tesi è stata abbracciata dall'Aran, nel parere RAL_1197 del 5/7/2012, nel quale si legge che: *"Nel caso di mutamento, in corso d'anno, dell'ammontare della retribuzione di posizione del titolare di posizione organizzativa, si ritiene che, in mancanza di una diversa previsione espressa, debba trovare applicazione la regola generale dell'art. 5, comma 2, del CCNL del 9.5.2006, secondo il quale l'importo della 13ª mensilità è pari alla retribuzione individuale mensile di cui all'art. 52, comma 2, lett. c) del CCNL del 14.9.2000, come sostituito dall'art. 10 del CCNL del 9.5.2006, spettante al lavoratore nel mese di dicembre, maturata in proporzione ai giorni di effettiva prestazione lavorativa."*. Nello stesso

senso si è espressa ancora l'Aran, con il parere RAL_1644 del 10 febbraio 2014, analizzando il caso di un dipendente al quale è stata riproporzionata la retribuzione di posizione a seguito della stipula di una convenzione, ai sensi dell'art. 14 del Ccnl 22 gennaio 2014. Afferma l'Agenzia che "*Per il calcolo della tredicesima mensilità in questa particolare fattispecie, occorre fare riferimento alla regolamentazione generale dell'art.5, comma 2, del CCNL del 9.5.2006.*
Pertanto, presso l'ente di appartenenza, essa sarà calcolata facendo riferimento all'importo della retribuzione di posizione che risulta riconosciuta al titolare di posizione organizzativa nel mese di dicembre, a seguito evidentemente del riproporzionamento dello stesso per effetto della convenzione.
Analogamente, si procederà relativamente alla tredicesima mensilità relativa alla retribuzione di posizione riconosciuta al dipendente in relazione alla diversa posizione organizzativa allo stesso attribuita presso l'altra amministrazione."

IL CALCOLO PER I DIPENDENTI PART-TIME

Nel caso di trasformazione del rapporto di lavoro da tempo pieno a part-time, nulla viene specificato nella nuova regolamentazione della tredicesima dall'art. 5 del CCNL 09.05.2006. Per risolvere il problema, si deve, quindi, far riferimento alla previsione generale contenuta nell'art. 6, comma 9, delle code contrattuali, relativamente al rapporto di lavoro a tempo parziale, la quale stabilisce il principio della proporzionalità del trattamento economico alla durata della prestazione lavorativa, con riferimento a tutte le competenze fisse e periodiche, ivi compresa anche la tredicesima mensilità (Aran 1001-3C2). Ne consegue che la 13ª mensilità risulta quale somma di:

- rateo maturato a tempo pieno, ottenuto moltiplicando la retribuzione "virtuale" intera riferita al mese di dicembre per i giorni di prestazione a tempo pieno e diviso 365;
- rateo maturato a part-time, ottenuto moltiplicando la retribuzione rapportata al part-time, sempre riferita al mese di dicembre, per i giorni di prestazione a part-time e diviso 365.

IL CALCOLO DEI RATEI DI TREDICESIMA

Come detto, il CCNL del 09.05.2006 ha modificato la modalità di calcolo dei ratei di tredicesima introducendo un nuovo sistema. A partire dal 31 dicembre 2006, la tredicesima è dovuta in ragione di un trecentosessantacinquesimo per ogni giorno di "effettiva prestazione lavorativa", restando inteso che è dovuta per intero per il personale che si trova in servizio continuativo per tutto l'anno. Per il personale assunto o cessato in corso d'anno, la tredicesima si calcola moltiplicando la retribuzione in godimento nel mese di dicembre o nell'ultimo mese di servizio,

determinata secondo le regole indicate sopra, per i giorni di effettivo servizio e dividendo per 365. Il CCNL definisce cosa debba intendersi per "giorni di effettiva prestazione lavorativa". Il comma 4 dell'art. 5 specifica, come regola generale, che sono equiparati ai giorni di effettiva prestazione lavorativa tutti i periodi di assenza dal lavoro che trovino giustificazione in norme di legge o contrattuale e che comportino la corresponsione di retribuzione, sia in forma intera che ridotta. Ai sensi del successivo comma 10, per i periodi utili ai fini della 13ª e nei quali è stata applicata, per qualsiasi causa, una riduzione del trattamento economico, il rateo di 13ª mensilità deve essere ridotto in proporzione alla riduzione della retribuzione stessa.
Ai sensi del comma 11 dell'art. 5 in esame "*La domenica, i giorni festivi ed i giorni feriali non lavorativi, a seguito di articolazione della prestazione lavorativa su cinque giorni, non sono riconosciuti utili ai fini della maturazione della tredicesima mensilità nei casi in cui ricadano all'interno dei periodi di assenza per i quali viene esclusa la computabilità*". Sembra potersi affermare che per domenica non si debba intendere solo il medesimo giorno della settimana, bensì il giorno di riposo settimanale che può cadere anche in giornata infrasettimale in forza di specifiche articolazioni dell'orario di lavoro (esempi tipici sono i turnisti ovvero, per i dipendenti addetti a mostre e musei che, tipicamente, lavorano di domenica e riposano un altro giorno della settimana).

Oltre ai periodi ordinari di servizio per i quali non sorge alcun dubbio rispetto alla maturazione dei ratei, si riportano, di seguito, alcune tipologie di assenze che sono comunque utili per il computo della tredicesima:
- congedo per maternità, ex astensione obbligatoria, (art. 22 D.Lgs. 151/2001 e art. 17 comma 4 code contrattuali);
- periodo di infortunio;
- periodo di malattia con retribuzione intera nei primi nove mesi di assenza;
- ferie;
- pubbliche funzioni svolte presso i seggi elettorali.

L'ASPETTATIVA SENZA ASSEGNI

Il comma 8 dell'art. 5 prevede che i ratei di tredicesima non spettano per i periodi trascorsi in aspettativa per motivi personali o di famiglia o in qualsiasi altra condizione che comporti la sospensione del trattamento economico. In particolare non sono utili per il calcolo della tredicesima:
- aspettativa per motivi familiari (art. 11 code contrattuali);
- aspettativa per dottorato di ricerca senza retribuzione (art. 12 code contrattuali);
- aspettativa per ricongiunzione al coniuge (art. 13 code contrattuali);
- congedi per formazione (art. 16 code contrattuali);
- periodi di aspettativa concessi a lavoratori chiamati all'espletamento di funzioni pubbliche elettive o a ricoprire cariche sindacali.

LE ASSENZE PER CONGEDO PARENTALE E MALATTIA DEL BAMBINO

Il congedo parentale e la malattia del bambino rappresentano un'eccezione rispetto alla disciplina generale. Per i periodi di congedo parentale – ex astensione facoltativa – l'art. 34, quinto comma, del Dlgs 151/01 prevede che gli stessi non sono considerati utili agli effetti della maturazione delle ferie e della tredicesima mensilità. Allo stesso modo, l'art. 48, primo comma, del medesimo decreto legislativo stabilisce che i periodi retribuiti per intero per malattia del bambino non sono utili per la maturazione della tredicesima mensilità.
Per altro verso, l'art. 17, quinto comma, delle code contrattuali ha previsto che, per i primi trenta giorni di congedo parentale, la retribuzione spetta per intero e le ferie non vengono ridotte. Allo stesso modo, ai sensi del comma 6 dell'art. 17 sopra citato, i primi trenta giorni di assenza per malattia del bambino per ciascun anno sono retribuiti per intero se usufruiti nei primi tre anni di vita del bambino. Il CCNL 09.05.2006 introduce una norma di maggior favore disponendo che, ai fini della 13ª mensilità, sono utili i periodi di congedo parentale e le assenze per malattia del bambino per cui è prevista la retribuzione per intero.

Si può concludere che, nei periodi di congedo parentale e assenza per malattia del bambino retribuiti per intero, matura il rateo di tredicesima, mentre per i periodi di assenza per i medesimi motivi nei quali non è prevista alcuna retribuzione ovvero è prevista una retribuzione ridotta non matura il rateo di tredicesima. I ratei andranno ridotti di tanti trecentosessantacinquesimi quanti sono i giorni di durata dell'assenza senza retribuzione o con retribuzione ridotta.

La conclusione non si modifica anche nell'ipotesi di fruizione del congedo parentale su base oraria, così come disciplinato nel nuovo testo dell'art. 32 del testo unico sulla maternità (D.Lgs. 151/2001), al comma 1-ter, inserito ad opera del D.Lgs. 80 del 15 giugno 2015. Questo consente di poter richiedere il congedo parentale, in assenza di specifica previsione contenuta nel contratto collettivo nazionale, in misura pari alla metà dell'orario medio giornaliero del periodo di paga quadrisettimanale o mensile immediatamente precedente a quello nel corso del quale ha inizio il congedo parentale. La nuova modalità di fruizione non incide sulla retribuzione, che resta fissata, quindi, nella misura intera nei primi trenta giorni e in misura ridotta o assente per il restante periodo. Di conseguenza, il calcolo della tredicesima segue le regole sopra illustrate.

LA MATERNITA' FUORI DA RAPPORTO DI LAVORO

Durante il periodo di maternità fuori dal rapporto di lavoro, ai sensi dell'art. 24, comma 1, del D.Lgs. 151/2001, deve essere riconosciuta un'indennità commisurata alla retribuzione intera. Poiché, per tali periodi, viene corrisposta un'indennità e non una retribuzione, ne consegue che non viene maturato nemmeno il rateo di tredicesima (Aran 900-17L3).

LA MALATTIA

Come è noto, i periodi di assenza per malattia sono retribuiti per i primi nove mesi per intero, i successivi tre mesi al 90% e gli ulteriori sei mesi al 50%. Possono essere concessi ulteriori diciotto mesi di malattia, senza retribuzione (art. 21 del CCNL 06.07.1995). Il calcolo della 13ˆ mensilità segue le regole ordinarie: i ratei maturano per intero quando la retribuzione è piena e sono riproporzionati alla retribuzione nei periodi di assenza dopo i primi nove mesi e fino al diciottesimo mese. Non matura per gli ulteriori diciotto mesi eventualmente concessi.

LO SCIOPERO

L'Aran, in risposta al quesito 1001-3C1, ha affermato che anche un giorno di sciopero riduce la tredicesima. L'importo della quota mensile della 13ˆ mensilità, secondo la disciplina dell'art. 43 del CCNL 22.01.2004, subisce un riproporzionamento in base alle giornate effettivamente retribuite (o non retribuite) nel singolo mese. Ad esempio, se in un mese il dipendente ha fatto un giorno di sciopero ed un giorno di aspettativa non retribuita, ne segue che si determina una riduzione dell'importo annuo teoricamente spettante della tredicesima mensilità pari a 2/365.

I PERMESSI PER L'ASSISTENZA HANDICAP (ART. 33, L. 104/1992)

La maturazione o meno del rateo di tredicesima nei giorni di assenza per assistenza handicap ai sensi dell'art. 33 della L. 104/1992 è stata oggetto di numerosi interventi interpretativi che hanno portato, inizialmente, ad escludere la maturazione della 13' e, successivamente, a riconoscerla.

In una prima fase, l'Aran, in risposta al quesito 1001-3D1, confermava che l'assenza era retribuita alla luce dell'interpretazione autentica dell'art. 33, comma 3, della L. 104/1992 effettuata dall'art. 2, comma 3-ter, del Dl. n. 324/93, convertito nelle L. n. 423/93. L'art. 19 del CCNL del 06.07.1995 stabiliva una disciplina di maggior favore rispetto al dettato normativo, prevedendo che:

- i tre giorni di permesso mensili sono fruibili anche ad ore;
- la fruizione dei suddetti permessi non riduce le ferie.

I contratti succedutisi nel corso del tempo nulla disponevano relativamente alla tredicesima mensilità; pertanto era parere dell'Aran che trovassero applicazione le indicazioni a suo tempo fornite dal Dipartimento della Funzione Pubblica, il quale escludeva che tali giorni potessero essere considerati utili ai fini della maturazione della tredicesima.

La rilevanza della questione ha reso necessario, da parte dello stesso Dipartimento della Funzione pubblica, il ricorso all'Avvocatura Generale dello Stato, al fine

dell'acquisizione di un apposito parere. Il predetto organo, con nota n. 142615 del 2 novembre 2004, è giunto alla conclusione che "*...vista la ratio di tutela e protezione della normativa in esame a favore di soggetti particolarmente deboli, tra cui i lavoratori familiari di persone portatrici di handicap, e vista l'evidente finalità sociale delle disposizioni esaminate, non si può non interpretare la normativa in esame, nel senso che la tredicesima mensilità non subisce decurtazioni o riduzioni nell'ipotesi nella quale un lavoratore scelga di fruire dei permessi disposti dal 2° e 3° comma del citato art. 33. Del resto, analoga disciplina è direttamente seguita dal legislatore in casi simili, come nell'ipotesi di periodi di assenza per malattia ed infortunio, per gravidanza e puerperio e nel caso di congedo matrimoniale*".
A seguito dell'intervento dell'Avvocatura dello Stato, l'Aran ha modificato la precedente interpretazione, rivedendo la sua risposta contenuta nel quesito 1001-3B1 (oggi RAL051) e ritenendo di poter affermare che la fruizione dei permessi retribuiti, di cui all'art. 33, commi 2 e 3, della legge n. 104/92, non comporta alcuna riduzione sulla tredicesima mensilità. Successivamente si è espresso in tal senso anche il Dipartimento della Funzione Pubblica.

Il tema è definitivamente risolto anche in applicazione dell'art. 5 del CCNL 09.05.2006, secondo il quale maturano i ratei di tredicesima anche in caso di assenze che prevedono la corresponsione della retribuzione in misura intera come nel caso previsto dall'art. 33 in commento.

I DUE ANNI DI ASPETTATIVA PER ASSISTENZA HANDICAP

I dipendenti hanno diritto ad una aspettativa della durata massima di due anni per ciascuna persona portatrice di handicap nell'arco della vita lavorativa per assistere soggetti con handicap in situazione di gravità. La disciplina è stata riscritta dal D.Lgs. 119/2011 (decreto attuativo del c.d. Collegato lavoro). Nel periodo di aspettativa al dipendente è corrisposta un' *"indennità corrispondente all'ultima retribuzione, con riferimento alle voci fisse e continuative del trattamento, ed il periodo medesimo è coperto da contribuzione figurativa"*, secondo quanto previsto dall'art. 42, comma 5-ter, D.Lgs. 151/2001. Il successivo comma 5-quinquies specifica che il periodo di aspettativa *"non rileva ai fini della maturazione delle ferie, della tredicesima mensilità e del trattamento di fine rapporto"*. Poiché il CCNL non prevede alcuna norma di maggior favore il periodo non è utile ai fini della tredicesima mensilità, oltre che per le ferie ed il Tfr.

UNO SCHEMA DI SINTESI

Tipologia di assenza	Utile ai fini della tredicesima
Congedo di maternità	Utile
Congedo di maternità fuori dal rapporto di lavoro per i contratti di lavoro a tempo determinato	Non utile
Congedo parentale	
- primi 30 giorni	Utile
- oltre 30 giorni	Non utile
Malattia del bambino	
- primi 30 giorni per ciascun anno nei primi 3 anni di vita	Utile
- dopo i 30 giorni per ciascun anno nei primi 3 anni o dopo i 3 anni	Non utile
Ferie	Utile
Pubbliche funzioni presso i seggi elettorali Dpr 361/57	Utile
Aspettative per pubbliche funzioni elettive	Non utile
Aspettative per pubbliche funzioni sindacali	Non utile
Sciopero	Non utile
Permessi L. 104/92	Utile
Aspettativa per assistenza handicap (art. 42 D.Lgs. 151/2001)	Non utile
Malattia	
- primi 18 mesi	Utile
- ulteriori 18 mesi	Non utile

La tredicesima nel CCNL del personale dirigente

La disciplina è contenuta nell'art. 5 del CCNL – comparto Regioni ed Autonomie Locali – area dirigenza – sottoscritto il 14/05/2007. Il primo comma prevede che la tredicesima viene corrisposta al solo personale in servizio a tempo indeterminato, nulla stabilendo per i dirigenti a tempo determinato. Come chiarito dall'Aran (AII_83), il trattamento economico del dirigente a tempo determinato viene fissato nel contratto individuale di lavoro. In tale contratto deve essere, quindi, prevista la corresponsione della 13ª mensilità, ovvero un rinvio all'applicazione della disciplina prevista dal CCNL per l'area della dirigenza degli enti locali. Solo in queste ipotesi, si può procedere alla corresponsione della tredicesima mensilità ai dirigenti a termine.
La norma contrattuale ricalca in toto le regole previste per il personale non dirigente. L'unica eccezione afferisce alla definizione di retribuzione a base del calcolo della tredicesima, che risulta pari:

- ad un tredicesimo dello stipendio tabellare di cui all'art. 2, comma 2, del medesimo CCNL e della retribuzione di posizione in godimento, spettanti al dirigente nel mese di dicembre. La retribuzione di posizione viene esclusa dal calcolo relativamente al periodo di sospensione dagli incarichi dirigenziali, ai sensi dell'art. 23-ter del CCNL 10.04.1996, così come inserito dall'art. 13 del CCNL 22.02.2006;
- al rateo del maturato economico annuo di cui all'art. 35, comma 1, lett. b) del CCNL del 10.04.1996, ove acquisito;
- al rateo della retribuzione individuale di anzianità, ove acquisita.

Relativamente alla retribuzione di posizione, giova sottolineare come l'art. 5, comma 6, del CCNL 14 maggio 2007 disciplini la fattispecie nella quale il dirigente sia destinato, durante l'anno, a diverso incarico al quale è associato un importo di posizione superiore o inferiore a quello in godimento in precedenza. Tale norma afferma che: "*Nel caso di assegnazione del dirigente, nel corso d'anno, ad altro incarico comportante una retribuzione di posizione di importo diverso da quella connessa al precedente incarico, ai fini della determinazione dell'ammontare della tredicesima mensilità, i ratei giornalieri sono computati, in relazione alla effettiva durata degli incarichi, con riferimento alla retribuzione di posizione per questi stabilita.*". In deroga alla regola generale che vuole considerata, come base di riferimento, la retribuzione in godimento nel mese di dicembre, in questo caso la tredicesima si deve quantificare in proporzione alla durata dei diversi incarichi ai quali erano riconosciute altrettanto diverse retribuzioni di posizione.
Dall'ipotesi precedente si distingue il caso in cui al dirigente, assegnato sempre al medesimo incarico per l'intero anno, venga ridefinito l'importo della retribuzione di posizione. Su questo aspetto è intervenuta l'Aran, con il parere AII_129 del 14 ottobre 2014, nel quale si legge che: "*"nel caso prospettato, dovrebbe farsi riferimento proprio a tale regola generale per cui, ai fini della quantificazione della tredicesima mensilità, si deve tenere conto, come base di calcolo, .dello stipendio tabellare e della*

retribuzione di posizione spettante al dirigente nel mese di dicembre dell'anno considerato.
In base al medesimo art. dell'art. 5, comma 2, lett.a), del CCNL del 14.5.2007, le eventuali deroghe possibili sono solo quelle espressamente individuate negli altri commi dello stesso art.5.
Tra queste è prevista una regola speciale (art.5, comma 6, del CCNL del 14.9.2007) solo per l'ipotesi di assegnazione del dirigente, nel corso d'anno, ad altro incarico comportante una retribuzione di posizione di importo diverso da quella connessa al precedente incarico.
Tuttavia, in mancanza di diverse ed espresse indicazioni in tal senso, non si ritiene possibile estendere, in via analogica, tale specifica disciplina anche alla diversa fattispecie del mutamento di valore economico della retribuzione di posizione della medesima funzione dirigenziale" Pertanto, in questa fattispecie, il riferimento torna ad essere la retribuzione di posizione in godimento nel mese di dicembre.
Tutta la restante disciplina è integralmente corrispondente a quella del personale non dirigente, alla quale si fa rinvio.

La tredicesima nel CCNL dei segretari comunali e provinciali

La normativa contrattuale, contenuta nell'art. 37, comma 2, del CCNL 16.05.2001 per il biennio 1998-1999, risulta eccessivamente scarna: "al segretario comunale e provinciale compete altresì una tredicesima mensilità corrisposta nel mese di dicembre di ogni anno". Il contratto non indica né come determinare le voci che costituiscono base di calcolo, né le modalità per il calcolo dei ratei. Per quanto riguarda le voci retributive è possibile una ricostruzione interpretativa sulla base delle voci che costituiscono la struttura della retribuzione dei segretari comunali e provinciali. A tal fine è stata elaborata la seguente tabella:

Voce paga	Utile ai fini della tredicesima
Trattamento stipendiale	SI
Indennità integrativa speciale(1)	SI
Retribuzione individuale di anzianità, ove acquisita	SI
Retribuzione di posizione	SI (3)
Maturato economico annuo, ove spettante	SI
Retribuzione di risultato	NO
Diritti di segreteria	NO
Retribuzione aggiuntiva per sedi convenzionate	SI (3)
Indennità direttore generale	NO (2)
Galleggiamento	SI (3)

(1) Ai sensi dell'art. 3 del CCNL 07.03.2008 l'IIS è stata assorbita nel tabellare: "a decorrere dal 1° gennaio 2002, l'indennità integrativa speciale (IIS), nel valore annuo spettante sulla base della pregressa disciplina, cessa di essere corrisposta come autonoma voce della retribuzione ed è conglobata nella voce stipendio tabellare. Detto conglobamento non produce effetti diretti o indiretti sul trattamento complessivo fruito dal personale inviato a prestare servizio all'estero in base alle vigenti disposizioni

(2) L'importo dell'indennità di direttore generale è determinata con un importo annuale da erogare per 12 mensilità

(3) L'importo della retribuzione di posizione prevista nel CCNL è comprensiva della 13' mensilità

Nulla viene detto in merito alla modalità di maturazione dei ratei di tredicesima. La carenza contrattuale risulta difficilmente colmabile in sede interpretativa. Tuttavia, è possibile effettuare alcune considerazioni: tutti i contratti del comparto regioni ed autonomie locali calcolavano la tredicesima mensilità con la regola dei c.d. quindicesimi. In sostanza, sia per il personale dirigente che per quello non dirigente, prima delle recenti modifiche introdotte con i CCNL citati, in caso di servizio inferiore all'anno la tredicesima era dovuta in ragione di un dodicesimo per ogni mese di servizio prestato o per frazione di mese superiore a 15 giorni. Inoltre, gli stessi contratti prevedevano che la retribuzione sulla quale applicare i ratei fosse quella in godimento nell'ultimo mese di servizio.

Un "potenziale" riferimento normativo potrebbe essere contenuto nell'art. 7 del D.Lgs. C.P.S. 25/10/1946, n. 263, il quale prevedeva che la tredicesima "va corrisposta per intero al personale in servizio continuativo dal 1° gennaio dello stesso anno. In caso di servizio prestato per un periodo inferiore all'anno la gratificazione stessa è dovuta in ragione di un dodicesimo per ogni mese di servizio prestato o frazione di mese superiore ai quindici giorni e va commisurata all'ultimo trattamento spettante". Nello stesso senso si esprimevano i contratti collettivi nazionali di lavoro del comparto Ministero a cui i segretari facevano riferimenti prima del loro "trasferimento" all'Agenzia Autonoma per la gestione dell'Albo dei Segretari comunali e provinciali cui è seguita la sottoscrizione di uno specifico CCNL. Risulta comunque discutibile che, dopo la definitiva privatizzazione del rapporto di lavoro avvenuta con il CCNL 16.05.2001, la previsione normativa risulti ancora applicabile. Si potrebbe anche pensare, per altro verso, di applicare le norme contenute nell'art. 63 del Ccnl 21.04.2006 per i dirigenti ministeriali, dopo l'abolizione dell'Agenzia, avvenuta ad opera della L. 122/2010, e il ritorno dei segretari comunali e provinciali nei ranghi del Ministero dell'Interno.

In tal senso si è espresso l'Aran, con il parere SEG35 del 24 ottobre 2013. In tale parere si legge: "

Nella vigente disciplina contrattuale dei segretari provinciali e comunali, pure in presenza della previsione dell'art.37 del CCNL del 16.5.2001 che riconosce il diritto di tale categoria di personale a percepire la tredicesima mensilità, nessuna disposizione disciplina espressamente le modalità di maturazione dei ratei della stessa.

In mancanza di una previsione puntuale ed espressa in tal senso, non si ritiene possibile estendere ai segretari provinciali e comunali le nuove e specifiche regole in materia di tredicesima mensilità contenute nei CCNL del personale delle categorie e della dirigenza, incentrate sul calcolo di tale compenso in 365esimi.

Pertanto, stante la disapplicazione, ai sensi dell'art. 69 del D.Lgs. n.165/2001, delle previsioni in materia di tredicesima mensilità contenute nell'art. 7 del D.Lgs. C.P.S. 25/10/1946, n. 263 applicabile a tutte le categorie di pubblici dipendenti statali, ed in mancanza di una espressa disciplina contrattuale per i segretari, in via interpretativa, si può ritenere che, attualmente, debba farsi riferimento, quale fonte regolativa, alla prassi applicativa consolidatasi nel tempo sulla base del richiamato art. 7 del D.Lgs. C.P.S n. 263/1946.

Sulla base di tale prassi:

1) in caso di servizio prestato in modo continuativo dal 1° gennaio dell'anno di riferimento; al segretario la tredicesima va corrisposta per intero;

2) in caso di servizio prestato per un periodo inferiore all'anno la gratificazione stessa è dovuta in ragione di un dodicesimo per ogni mese di servizio prestato o frazione di mese superiore ai quindici giorni;

3) la retribuzione sulla quale applicare i ratei si identifica con quella in godimento nell'ultimo mese di servizio.

In sostanza, si tratta della regola dei c.d. quindicesimi che trovava riscontro anche nei contratti collettivi nazionali di lavoro del comparto Ministeri, applicati ai segretari provinciali e comunali prima della riforma della 1997, con il loro "trasferimento" all'Agenzia Autonoma per la gestione dell'Albo dei Segretari comunali e provinciali e il loro inserimento nel comparto regioni ed autonomie locali, sia pure con una propria distinta disciplina contrattuale.

Per completezza informativa, si evidenzia che la "prassi applicativa", come fonte dei diritti dei lavoratori, è stata ammessa, in applicazione dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001, espressamente dal Tribunale dell'Aquila, con sentenza del 23.1.2003, anche nella disciplina del rapporto di lavoro pubblico, in quanto riconducibile a quella nozione di "uso" di cui all'art. 2078 del codice civile."

In sostanza, quindi, viene riaffermata la regola della maturazione della tredicesima a mesi, intendendo come tale anche la frazione superiore a quindici giorni. La retribuzione di riferimento è quella in godimento a dicembre, ovvero dell'ultimo mese di servizio, in caso di cessazione anticipata rispetto a tale mensilità.

Adempimenti di fine anno

Il conguaglio fiscale

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Le operazioni di conguaglio di fine anno rappresentano un momento importante per la verifica dell'attività svolta dal sostituto d'imposta nel corso dell'anno in quanto il conguaglio serve per rendere definitive le ritenute operate.

Le regole generali

Il sostituto d'imposta entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ovvero alla data di cessazione del rapporto di lavoro se precedente, deve effettuare il conguaglio tra l'ammontare delle ritenute operate mensilmente sulle somme e i valori corrisposti nel corso dell'anno ai sensi dell'art. 23 del DPR 600/1973, comprensivo delle somme erogate entro il 12 gennaio dell'anno successivo e relative all'anno precedente (cassa allargata), e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e i valori corrisposti nel corso dell'anno (art. 23, c. 3, DPR n. 600/1973).

L'obiettivo del legislatore è quello di dare definitività alle ritenute di acconto operate nei vari periodi di paga, al fine di evitare al singolo contribuente l'obbligo della presentazione della dichiarazione qualora non abbia altri redditi, deduzioni o detrazioni oltre a quelli già considerati in sede di conguaglio.

Pur in assenza di un coordinamento con il citato art. 23 del DPR 600/1973, il sostituto d'imposta è tenuto a riconoscere su richiesta del dipendente, in sede di conguaglio, le detrazioni d'imposta previste dall'art. 16 del Tuir in tema di contratti di locazioni. A tale conclusione si arriva in forza del D.M. 11/02/2008 il quale prevede che il dipendente può richiedere la detrazione presentando una dichiarazione nella quale siano indicati gli estremi della registrazione del contratto, i requisiti richiesti dallo stesso art. 16 del Tuir, il numero di mesi per i quali l'immobile è adibito ad abitazione principale e l'assenza di redditi diversi da quelli previsti negli artt. 49 (redditi di lavoro dipendente) e 50 (redditi assimilati al lavoro dipendente) del Tuir (Circ. 34/2008).

Una volta effettuato il totale di tutte le somme e i valori, il sostituto d'imposta deve calcolare l'imposta dovuta applicando le aliquote Irpef previste dall'art. 11 del Tuir. Inoltre, deve riconoscere in sede di conguaglio, non nei diversi periodi di paga e senza alcuna richiesta da parte del dipendente, le detrazioni previste per oneri di cui

all'art. 15 del Tuir alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti. Si riportano i casi più ricorrenti:

1) per gli oneri che sono stati sostenuti attraverso il suo intervento (cioè sono stati pagati dal sostituto trattenendo l'importo dalle somme da corrispondere al sostituto);
2) per le spese mediche ed i premi di assicurazione sulla vita e sugli infortuni stipulate prima del 1° gennaio 2001 (art. 15, c. 1, lett. c) ed f), Tuir), a fronte di erogazioni effettuate dal datore di lavoro e/o dal lavoratore dipendente in conformità a contratti collettivi, accordi e regolamenti aziendali.

Il sostituito non può pretendere il riconoscimento di oneri deducibili (art. 10, Tuir) o di detrazioni per oneri (art. 15, Tuir), che non siano stati sostenuti per il tramite del datore di lavoro. Il sostituto può comunque acconsentire alla richiesta del dipendente e considerare tali oneri nelle operazioni di conguaglio.

Il dipendente, inoltre, può chiedere al sostituto di tener conto, nelle operazioni di conguaglio, anche di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati, percepiti nel corso di altri rapporti intrattenuti nel corso dell'anno. La richiesta è effettuata consegnando al sostituto, entro il 12 di gennaio, la certificazione rilasciata dagli altri soggetti erogatori. Qualora fosse necessario, il conguaglio dovrà essere ripetuto, ad esempio, per tener conto di altre somme e valori non considerati in precedenza. Anche se richiesto dal contribuente, il sostituto non può conguagliare redditi derivanti da prestazioni professionali, anche occasionali, in quanto redditi diversi da quelli di lavoro dipendente o assimilati; il contribuente dovrà quindi presentare la dichiarazione dei redditi (mod. 730 oppure Unico).

In caso di incapienza della retribuzione a subire il prelievo derivante dalle operazioni di conguaglio si possono verificare due casi:

a) il sostituito (contribuente) dichiara per iscritto al sostituto (datore di lavoro) di versare l'importo ancora dovuto. In tal caso resta fermo l'obbligo del sostituto di versare interamente all'erario le somme dovute dal sostituito nel mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio indipendentemente dal materiale rimborso delle stesse da parte del sostituito;
b) il sostituito (contribuente) dichiara per iscritto di autorizzare il sostituto (datore di lavoro) ad effettuare i prelievi nei periodi di paga successivi a febbraio. In questo caso verranno applicati gli interessi nella ragione dello 0,5% mensile da trattenere e versare nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferiscono. Se al termine del periodo d'imposta o alla data di cessazione del rapporto di lavoro residuano importi a debito il sostituto deve comunicarli all'interessato che li versa entro il 15 gennaio dell'anno successivo.

Non è possibile chiudere a debito le operazioni di conguaglio obbligando il sostituto a presentare la dichiarazione dei redditi (neppure per le sole addizionali regionale e comunale).

Qualora il conguaglio si chiuda con un credito per il sostituito, il sostituto deve restituire le maggiori ritenute applicate nel corso dell'anno. In caso di incapienza di ritenute il sostituito può rimborsare il credito a partire dalle retribuzioni successive ovvero anticipare il rimborso e compensare il credito con i versamenti successivi.

Il conguaglio e le detrazioni per famigliari a carico

Le detrazioni per carichi di famiglia (art. 12, Tuir) introdotte dalla Finanziaria 2007, pur confermando i soggetti a carico del contribuente che danno diritto alle detrazioni (coniuge, figli ed altri famigliari), sono determinate secondo le condizioni riepilogate negli schemi seguenti.

Coniuge non legalmente ed effettivamente separato	
Scaglione di reddito	**Detrazione annuale**
Fino a 15.000 euro	$\text{Detrazione} = 800 - 110 \times \frac{\text{reddito complessivo}}{15.000}$ Il rapporto deve essere troncato alle quattro cifre decimali. Se il rapporto è uguale a zero la detrazione non spetta.
Se il reddito è superiore a 15.000 euro ma non a 40.000	Detrazione = 690 euro La detrazione è aumentata di: 1) 10 euro se il reddito complessivo è superiore a 29.000 euro ma non a 29.200 euro 2) 20 euro se il reddito complessivo è superiore a 29.200 euro ma non a 34.700 euro 3) 30 euro se il reddito complessivo è superiore a 34.700 euro ma non a 35.000 euro 4) 20 euro se il reddito complessivo è superiore a 35.000 euro ma non a 35.100 euro 5) 10 euro se il reddito complessivo è superiore a 35.100 euro ma non a 35.200 euro La detrazione aggiuntiva indicata nei punti da 1) a 5) deve essere assunta nell'intero ammontare indicato senza essere rapportato al periodo in cui il coniuge è stato a carico (CM 15/2007, par. 1.4.1).
Se il reddito è superiore a 40.000 euro ma non a 80.000	$\text{Detrazione} = 690 \times \frac{80.000 - \text{reddito complessivo}}{40.000}$ Il rapporto deve essere troncato alle quattro cifre decimali. Se il rapporto è uguale a zero la detrazione non spetta.

Le detrazioni per i figli, compresi quelli naturali riconosciuti, gli adottivi e gli affidati o affiliati, dall'anno 2013 sono così determinate (art. 1, c. 483, L. 228/2012):

Detrazione base	Situazione famigliare
euro 950	Per ciascun figlio, compresi i figli nati fuori dal matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati (cfr. art. 1, c. 483, L. 228/2012)
euro 1.220	Per ciascun figlio di età inferiore a tre anni
Incremento di euro 400	Per ciascun figlio portatore di handicap ai sensi dell'art. 3 della L. 104/92
Incremento di euro 200	Per ciascun figlio a partire dal primo per i contribuenti con più di tre figli a carico

Detrazione effettiva
La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro. In presenza di più figli, l'importo di 95.000 euro è aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo.
La disposizione normativa potrebbe tradursi nella seguente formula:

$$\text{detrazione effettiva} = \text{detrazione base} \times \frac{95.000 + 15.000 \times (\text{numero di figli} - 1) - \text{reddito complessivo}}{95.000 + 15.000 \times (\text{numero di figli} - 1)}$$

Il rapporto deve essere troncato alle quattro cifre decimali.
Se il rapporto è minore o uguale a zero ovvero uguale a uno, la detrazione non spetta.
L'incremento di 15.000 per ciascun figlio successivo al primo deve essere considerato sia al numeratore che al denominatore e non deve essere ragguagliato al periodo in cui i figli sono a carico. Solamente la detrazione base dovrà essere proporzionata al numero di mesi in cui il figlio è a carico (CM 15/2007, par. 1.4.2).

Esempio:
quattro figli interamente a carico di un solo genitore, di cui tre maggiori di tre anni e uno minore di tre anni, nato il 23 settembre. Il figlio più grande si sposa il 16 settembre e passa a carico del proprio coniuge.
Le detrazioni teoriche sono pari a:
- (950 + 200) x 2 = 2.300 per i due figli maggiori di tre anni e a carico tutto l'anno;
- (950 + 200) x 9 : 12 = 862,50 per il figlio che si sposa il 16 settembre;
- (1.220 + 200) x 4 : 12 = 473,33 per il figlio nato il 23 settembre.

Detrazione effettiva = (2.300 + 862,50 + 473,33) x (95.000 + 45.000 – Reddito complessivo) : (95.000 + 45.000)

La percentuale di detrazione spettante per ciascuno dei figli a carico segue delle precise regole dettate dal legislatore:

a) in caso di genitori non legalmente ed effettivamente separati la detrazione è ripartita in misura pari al 50% tra i due genitori. A tale regola è possibile derogare solo previo accordo tra gli stessi, attribuendo integralmente la detrazione in capo al genitore che possiede il reddito complessivo più elevato;

b) in caso di separazione legale ed effettiva o di annualmente, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta, in mancanza di accordo, al genitore affidatario;
c) in caso di affido congiunto o condiviso la detrazione è ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50% tra i genitori.

L'Agenzia delle Entrate (CM 15/2007, par. 1.4.5) ha chiarito che in caso di affidamento del figlio ad uno solo dei genitori, l'eventuale diverso accordo che può intervenire tra i due genitori può essere finalizzato esclusivamente a ripartire la detrazione nella misura del 50 per cento ovvero ad attribuire l'intera detrazione al genitore che ha il reddito più elevato. Allo stesso modo, in caso di affido congiunto o condiviso, il diverso accordo tra i genitori può essere volto ad attribuire l'intera detrazione al genitore che possiede il reddito più elevato. In questo modo si vogliono evitare ingiustificate discriminazioni tra genitori separati e non separati.

Con la stessa circolare è stato inoltre chiarito che, nel caso di genitori non coniugati, debba trovare applicare la stessa normativa prevista per i genitori separati qualora siano presenti provvedimenti di affidamento relativi ai figli. In assenza dei predetti provvedimenti, la detrazione va ripartita al 50 per cento tra i genitori, salvo accordo per attribuire la detrazione a quello dei due che ha reddito più elevato. Tale soluzione trae origine dall'applicazione del principio contenuto nella L. 54/2006 che, in tema di affido condiviso, equipara le due situazioni. La possibilità di un diverso accordo tra i genitori non richiede una forma particolare. Qualora i genitori dovessero richiedere una detrazione superiore a quella legale, in sede di liquidazione verrà automaticamente riproporzionata nella misura legale presupponendo, salvo prova contraria, l'assenza di accordo. Qualora uno dei due genitori fornisca la prova dell'accordo verrà riconosciuta la detrazione nella misura convenuta (CM 15/2007, par. 1.4.5).

Sia nel caso di genitore affidatario che in caso di affido congiunto, qualora uno dei genitori non possa usufruire in tutto o in parte della detrazione, per limiti di reddito, la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore. In questo caso, il genitore che ha goduto della detrazione che sarebbe spettata all'altro genitore, salvo diverso accordo tra le parti, è tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione ovvero, in caso di affidamento congiunto, un importo pari al 50 per cento della detrazione stessa. Anche in questo caso il diverso accordo non è libero ma deve seguire le regole sopra indicate.

A prescindere dalle situazioni descritte, qualora il coniuge risulti fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione per i figli compete al 100% a quest'ultimo.

Rimane confermata la regola in forza della quale se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste per il coniuge. Per primo figlio deve intendersi quello di età anagrafica maggiore tra quelli a carico. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in presenza di più figli, qualora risulti più conveniente

la detrazione per coniuge a carico rispetto a quella spettante per il figlio, le detrazioni per i figli successivi al primo andranno calcolate tenendo conto del numero di tutti i figli a carico, compreso il primo (CM 15/2007, par. 1.4.6).

In passato, le detrazioni potevano essere riconosciute solo a fronte della presentazione annuale di una specifica richiesta, con l'indicazione dei codici fiscali dei famigliari (necessari per il mod. 770). In sede di conguaglio era necessario verificare l'esistenza della dichiarazione annuale. Con le modifiche apportate dall'art. 7, comma 1, lett. b), del D.L. 70/2011, è stato abrogato l'obbligo, per i lavoratori dipendenti ed i pensionati, di comunicare annualmente i dati relativi ai famigliari a carico. Devono essere comunicate solo le variazioni.

Le detrazioni per altri familiari (art. 433, Codice civile) possono essere riconosciute ai seguenti soggetti:
- il coniuge legalmente ed effettivamente separato;
- i discendenti dei figli;
- i genitori (compresi quelli naturali e adottivi);
- i generi e le nuore;
- il suocero e la suocera;
- i fratelli e le sorelle (anche unilaterali);
- i nonni e le nonne (compresi quelli naturali).

La detrazione per gli altri familiari a carico spetta a condizione che il familiare conviva con il contribuente ovvero riceva dal contribuente assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria. Le Finanze hanno chiarito (CM n. 95/2000) che per l'erogazione di assegni non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, in caso di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria, il contribuente dovrà produrre idonea autocertificazione. Inoltre, in caso di richiesta da parte degli uffici, il contribuente potrà avvalersi di qualsiasi idoneo mezzo di prova, quali, ad esempio, l'intestazione delle utenze, del contratto di affitto dell'immobile, la documentazione bancaria, o altro mezzo equipollente, in caso di convivenza.

La detrazione viene ripartita pro quota tra coloro che ne hanno diritto. Per ripartizione pro-quota si intende in misura eguale tra gli aventi diritto, cioè tra i soggetti che hanno effettivamente sostenuto il carico risultante dalla convivenza o dall'erogazione di un assegno alimentare non risultante da provvedimento dell'autorità giudiziaria.

La detrazione è determinata con le regole di seguito riportate.

Altri famigliari a carico (art. 433 Cod. Civile)	
Scaglione di reddito	**Detrazione annuale**
Fino a 80.000 euro	$\text{Detrazione} = 750 \times \frac{80.000 - \text{reddito complessivo}}{80.000}$ Il rapporto deve essere troncato alle quattro cifre decimali. Se il rapporto è minore o uguale a zero ovvero uguale a uno la detrazione non spetta.

LE CONDIZIONI PER FRUIRE DELLA DETRAZIONE

I predetti familiari (coniuge, figli, altri familiari) possono essere considerati fiscalmente a carico (art. 12, c. 2, Tuir) a condizione che possiedano un reddito complessivo (al lordo degli oneri deducibili) non superiore a euro 2.840,51 (pari ai vecchi 5.500.000 di lire). Non concorrono alla formazione del predetto limite i redditi esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte. Al contrario, devono essere considerate anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica. Il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'abitazione principale e delle relative pertinenze (art. 12, c. 4-bis, Tuir).

Il limite di reddito è fissato con riferimento all'intero periodo d'imposta senza alcun ragguaglio al periodo in cui viene prodotto. Così, se l'ultimo giorno del periodo d'imposta viene prodotto un reddito superiore ad euro 2.840,51 il familiare non è a carico per tutto l'anno.
Qualora il familiare risulti fiscalmente a carico, rientrando tra i soggetti ammessi e rispettando il limite di reddito, le detrazioni sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate le condizioni richieste a quello in cui cessano (art. 12, c. 3, Tuir).
Ad esempio, se un figlio effettua una prestazione occasionale per un importo di euro 3.000 non sarà a carico per tutto l'anno in quanto ha superato la soglia di reddito. Se, invece, un fratello percepisce un reddito inferiore al limite già citato di euro 2840,51 e va a convivere con il contribuente in data 28 marzo, a quest'ultimo spetta la detrazione per il periodo marzo-dicembre. Inoltre, qualora un figlio a carico compia 3 anni, ad esempio, il 12 maggio, la detrazione dovrà essere calcolata per cinque mesi con la maggiorazione per i figli inferiori a 3 anni e per i successivi sette mesi senza tale maggiorazione. Infatti, l' art. 12, c. 3, del Tuir conferma la vecchia disciplina in forza della quale le detrazioni sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate a quello in cui sono cessate le condizioni richieste.
Ai sensi dell'art. 23 del DPR n. 600/1973 il sostituto d'imposta riconosce la detrazione per carichi di famiglia solo se il contribuente dichiara di averne diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. Qualora il sostituito non fornisca informazioni sul reddito complessivo la detrazione deve essere rapportata al reddito di lavoro dipendente corrisposto nel corso dell'anno.

LE DETRAZIONI PER FAMIGLIE NUMEROSE

La Legge Finanziaria 2008 (art. 1, commi 15 e 16) ha aggiunto una nuova tipologia di detrazioni per famiglie numerose (art. 12, commi 1-bis e 3, del Tuir). La detrazione, pari ad 1.200 euro, spetta in aggiunta alle altre detrazioni per famigliari a carico quando siano presenti almeno quattro figli a carico. La detrazione è unica e non è correlata al numero di figli (che comunque devono essere almeno quattro) in quanto deve essere considerata come un bonus complessivo e unitario a beneficio delle famiglie numerose. Al verificarsi della condizione di avere almeno quattro figli a carico la detrazione spetta per intero indipendente dal livello del reddito dei genitori e dal periodo di tempo nel quale si è verificata la condizione. La detrazione, infatti, viene riconosciuta nella misura intera anche se la condizione di avere a carico almeno quattro figli sussiste solo per una parte dell'anno. Ne deriva che l'ulteriore detrazione per figli a carico trova applicazione senza necessità di effettuare il ragguaglio al periodo dell'anno in cui si verifica l'evento che dà diritto alla detrazione stessa.

La detrazione spetta ai genitori secondo le seguenti regole:

a) ripartita in parti uguali, indipendentemente dal reddito di ciascuno, se non sono legalmente ed effettivamente separati;
b) in caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice;
c) non sono ammessi accordi diversi tra i genitori per una diversa ripartizione della detrazione rispetto a quanto stabilito dalla norma;
d) in caso di coniuge fiscalmente a carico, la detrazione compete all'altro coniuge per l'intero importo.

Con la Circ. 34/2008 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come deve essere ripatita l'ulteriore detrazione di 1.200 euro nell'ipotesi in cui i figli, previo accordo tra genitori non separati, risultino a carico dell'altro genitore nella misura del 100%. La detrazione per famiglie numerose è riconosciuta a condizione che spetti anche la detrazione ordinaria di cui all'articolo 12, comma 1, del Tuir, ma non è necessario che sia effettivamente fruita essendo sufficiente che sia attribuibile in via teorica. Pertanto, ai fini del riconoscimento dell'ulteriore detrazione non rilevano gli accordi intervenuti tra i genitori relativamente alla detrazione ordinaria. Ad esempio, in presenza di quattro figli, nel caso in cui i genitori non separati si accordino per attribuire la detrazione ordinaria a quello dei due che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato, l'ulteriore detrazione e' comunque ripartita tra gli stessi nella misura del 50 per cento ciascuno.

Nell'ipotesi in cui la percentuale di carico varia durante l'anno tra i genitori è necessario calcolare la media ponderata delle percentuali secondo la seguente formula:

((Percentuale 1 periodo x n. mesi 1 periodo) + (Percentuale 2 periodo x n. mesi 2 periodo)) / (Mesi 1 periodo + mesi 2 periodo)

Ad esempio, si ipotizzi una famiglia con quattro figli, tutti a carico di entrambi i genitori al 50 per cento da gennaio a maggio. Il 1 giugno, a seguito della separazione tra i genitori, tre figli vengono affidati solo alla madre e uno solo al padre. Quindi: tre figli sono a carico di entrambi i genitori (50 per cento) per 5 mesi e a carico della madre (100 per cento) per 7 mesi; il quarto figlio e' a carico di entrambi i genitori (50 per cento) per 5 mesi e a carico del padre (100 per cento) per 7 mesi.

Madre

Mesi	1' figlio	2' figlio	3' figlio	4' figlio	Totale
1	50	50	50	50	200
2	50	50	50	50	200
3	50	50	50	50	200
4	50	50	50	50	200
5	50	50	50	50	200
6	100	100	100	0	300
7	100	100	100	0	300
8	100	100	100	0	300
9	100	100	100	0	300
10	100	100	100	0	300
11	100	100	100	0	300
12	100	100	100	0	300
				Totale	3100
Mesi per il numero di figli (12 x 4)					48
Quota dell'ulteriore detrazione = Totale / Mesi per il numero di figli					64,58

Padre

Mesi	1' figlio	2' figlio	3' figlio	4' figlio	Totale
1	50	50	50	50	200
2	50	50	50	50	200
3	50	50	50	50	200
4	50	50	50	50	200
5	50	50	50	50	200
6	0	0	0	100	100
7	0	0	0	100	100
8	0	0	0	100	100
9	0	0	0	100	100
10	0	0	0	100	100
11	0	0	0	100	100
12	0	0	0	100	100
				Totale	1700
Mesi per il numero di figli (12 x 4)					48
Quota dell'ulteriore detrazione = Totale / Mesi per il numero di figli					35,42

La principale novità relativa a questa specifica detrazione consiste nel fatto che può essere riconosciuta anche per l'eventuale quota che dovesse eccedere l'imposta lorda. L'art. 12, comma 3, del Tuir prevede che *"qualora la detrazione di cui al comma 1-bis sia di ammontare superiore all'imposta lorda, diminuita delle detrazioni di cui al comma 1 del presente articolo nonché agli articoli 13, 15, 16 e 16-bis, nonché delle detrazioni previste da altre disposizioni normative, è riconosciuto un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nella predetta imposta"*. (Circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2008).
Secondo le disposizioni contenute nel D.M. 31/01/2008 la detrazione può essere riconosciuta direttamente dal sostituto d'imposta qualora il sostituito attesti, oltre alle condizioni previste dalla norma, l'assenza di redditi ulteriori rispetto a quelli di lavoro dipendente o assimilato e a quelli per l'abitazione principale e le relative pertinenze. Il credito è riconosciuto mensilmente, rapportandolo al periodo di paga, nel limite del monte ritenute disponibile nel periodo di paga e in quelli successivi. Il decreto specifica che, in sede di conguaglio, i sostituti d'imposta sono tenuti a rideterminare l'importo del credito effettivamente spettante.

Il conguaglio e le altre detrazioni

L'art. 13 del Tuir prevede diverse detrazioni in relazione alla tipologia di reddito prodotto dal contribuente distinguendole in tre macro-categorie:

- redditi di lavoro dipendente ed assimilati che hanno diritto alle detrazioni di cui all'art. 13, commi 1 e 1-bis, Tuir;
- redditi da pensione (art. 13, comma 3 e 4, Tuir);
- redditi assimilati che danno diritto alle detrazioni in modo limitato (art. 13, comma 5, Tuir).

Per il calcolo delle detrazioni il calcolo del reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'abitazione principale e delle relative pertinenze (art. 13, c. 6-bis, Tuir).

Le regole per la determinazione della detrazione sono riepilogate di seguito.

Redditi di lavoro dipendente
Redditi assimilati di cui all'art. 50, comma 1, lettere:
a) lavoratori soci di cooperative
b) compensi a carico di terzi
c) borse di studio, borse lavoro, tirocini formativi
c-bis) co.co.co. e co.co.pro.
d) remunerazioni dei sacerdoti
h-bis) fondi pensione ex DLgs n. 124/1993
l) LSU

Scaglione di reddito	Detrazione annuale
Fino a 8.000 euro	Detrazione = 1.880 euro L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro. Tali misure minime competono a prescindere dal risultato del calcolo di ragguaglio al periodo di spettanza nell'anno (CM 15/2007, par. 1.5.1).
Se il reddito è superiore a 8.000 euro ma non a 28.000 euro	$\text{Detrazione} = 978 + 902 \times \frac{28.000 - \text{reddito complessivo}}{20.000}$ Se il rapporto è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.
Se il reddito è superiore a 28.000 euro ma non a 55.000 euro	$\text{Detrazione} = 978 \times \frac{55.000 - \text{reddito complessivo}}{27.000}$ Se il rapporto è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.
Le detrazioni devono essere rapportate al periodo di lavoro nell'anno.	

N.B. Il comma 2 dell'art. 13 del Tuir è stato abrogato dal 2014. Viene, quindi meno la regola che vedeva aumentata la detrazione nel seguente modo:

1) 10 euro se il reddito complessivo è superiore a 23.000 euro ma non a 24.000 euro
2) 20 euro se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 25.000 euro
3) 30 euro se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 26.000 euro
4) 40 euro se il reddito complessivo è superiore a 26.000 euro ma non a 27.700 euro
5) 25 euro se il reddito complessivo è superiore a 27.700 euro ma non a 28.000 euro

La detrazione aggiuntiva indicata nei punti da 1) a 5) deve essere assunta nell'intero ammontare indicato senza essere rapportato al periodo di lavoro effettuato nell'anno per l'intero ammontare: si deve prima applicare la formula e solo successivamente aggiungere gli importi correttivi (CM 15/2007, par. 1.5.1).

Per i redditi non superiore a 8.000 euro, le detrazioni minime di € 690 (rapporti a tempo indeterminato) e di € 1380 (rapporti a tempo determinato) devono essere rapportate, dal sostituto d'imposta, al periodo di lavoro nell'anno, in applicazione dell'art. 23, comma 2, lett. a) del DPR 600 del 1973. Tuttavia, il percipiente può chiedere al sostituto d'imposta di applicare integralmente la detrazione minima, in sede di conguaglio, ovvero potrà beneficiare della detrazione non goduta in sede di dichiarazione dei redditi annuale (CM 15/2007, par. 2.3).
Ai fini della determinazione del periodo di lavoro per il quale spetta la detrazione nell'anno, l'Agenzia delle Entrate (CM 15/2007) ritiene ancora applicabili le istruzioni a suo tempo impartite con le circ. n. 326/1997 e n. 3/1998.
La detrazione deve essere quindi riconosciuta per i giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro, sia esso a tempo pieno, a tempo parziale (verticale, orizzontale o misto) o a tempo determinato. Rientrano in tale computo anche le festività, i riposi settimanali e gli eventuali giorni di sciopero, mentre restano esclusi i giorni per i quali non spetta alcuna retribuzione, neppure differita (ad esempio per i giorni di aspettativa non retribuita). In questo contesto torna opportuno richiamare la circolare in forza della quale la detrazione spetta tutte le volte che matura il diritto alla corresponsione della tredicesima mensilità, dal momento che si tratta di una retribuzione differita (situazione applicabile ai segretari comunali e provinciali che maturano la 13' per tutto il mese se hanno lavorato almeno 15 giorni nel mese).
La detrazione spetta in ogni caso per un massimo di 365 giorni (Circ. Ministero delle Finanze n. 226/1994). Tale regola deve essere applicata anche negli anni bisestili. In presenza di più redditi di lavoro dipendente, nel calcolare il numero dei giorni per i quali spettano le detrazioni, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta.
Per le borse di studio (art. 50, comma 1, lett. c), Tuir) le detrazioni spettano con riferimento ai giorni compresi nel periodo assunto ai fini dell'erogazione della borsa di studio (anche se relativo ad anni precedenti). Pertanto, se la borsa di studio è stata erogata per il rendimento dell'anno scolastico o accademico, vengono riconosciuti i giorni corrispondenti all'intero anno (365 giorni); se, invece, è stata corrisposta in relazione alla frequenza di un particolare corso, spetta per il periodo di durata del corso stesso.
Per le co.co.co. (art. 51, comma 1, lett. c-bis), Tuir) le detrazioni andranno correlata alla durata del contratto, e quindi dal primo all'ultimo giorno di durata dello stesso, indipendentemente dal numero di giorni effettivamente lavorati (Circ. 7/2001).

Le altre detrazioni per gli altri redditi assimilati sono determinate con le seguenti regole.

Redditi assimilati di cui all'art. 50, comma 1, lettere: e) attività professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario nazionale f) pubbliche funzioni g) cariche elettive h) rendite vitalizie e a tempo determinato i) altri assegni periodi alla cui produzione attualmente né capitale né lavoro	
Scaglione di reddito	**Detrazione annuale**
Fino a 4.800 euro	Detrazione = 1.104 euro
Se il reddito è superiore a 4.800 euro ma non a 55.000 euro	$\text{Detrazione} = 1.104 \times \frac{55.000 - \text{reddito complessivo}}{50.200}$ Se il rapporto è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.
Le detrazioni non possono essere cumulate quelle previste negli altri casi.	

Il bonus fiscale di 80 euro

Da maggio 2014 diventa operativo il bonus fiscale di 80 euro al mese previsto dal dall'art. 1 del D.L. 66/2014 che ha introdotto il comma 1-bis all'art. 13 del Turi. Il bonus, erogato a titolo di "credito", deve essere corrisposto direttamente dal sostituto d'imposta senza alcuna richiesta da parte di beneficiari (Circ. Ag. Entrate n. 8/E, 9/E e 22/E del 2014; Ris. Ag. Entrate n. 48/E/2014, Circ. Inps 60/2014).
Per espressa previsione della norma il credito "non concorre alla formazione del reddito". Ne consegue che le somme percepite non sono imponibili, per il contribuente, ai fini Irpef, comprese le addizionali, e per il soggetto erogatore non sono soggette ad Irap.

A CHI SPETTA IL BONUS
Il bonus spetta al verificarsi, in modo congiunto, di tre presupposti:
1) il possesso di specifiche tipologie reddituali;
2) la sussistenza di un'imposta a debito dopo aver applicato le detrazioni da lavoro dipendente (tradizionali);
3) il possesso di un reddito complessivo inferiore a 26.000 euro.

1) Le tipologie di reddito che danno diritto al credito
Per accedere al credito, il contribuente deve innanzitutto beneficiare di uno dei seguenti redditi:
a) lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del Tuir;
b) assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, del Tuir, di seguito specificati:
- i compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative (lett. a);

- le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità (lett. b);
- le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale (lett. c);
- i redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lett. c-bis);
- le remunerazioni dei sacerdoti (lett. d);
- le prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. n. 124 del 1993 comunque erogate (lett. h-bis);
- i compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (lett. l).

Rimangono esclusi dal credito i redditi da pensione, e gli altri redditi assimilati, tra i quali quelli da pubbliche funzioni (lett. f) e da cariche elettive (lett. g).

2) La capienza dell'imposta lorda

In secondo luogo è necessario calcolare l'imposta lorda solo sui redditi sopra indicati e scomputare le detrazioni per reddito di lavoro dipendente e assimilato previsti dall'art. 13, comma 1, del Tuir. Solo se l'imposta lorda supera le detrazioni è possibile aspirare al credito. Si tratta dei redditi superiori a 8.150 euro (circa). La circ. 8/E del 2014 ricorda che il calcolo deve essere effettuato considerando le nuove detrazioni in vigore dal 2014 e che il reddito complessivo per il calcolo delle detrazioni stesse deve essere assunto al netto del reddito dell'abitazione principale e delle relative pertinenze (art. 13, comma 6-bis, Tuir). Nel calcolo non devono essere considerate le detrazioni per famigliari a carico (art. 12) o altre tipologie previste nel Tuir o in altre norme. Vanno considerati i redditi soggetti ad imposta sostitutiva per incremento di produttività (D.L. 93/2008, Circ. Ag. Entrate 9/E/2014, 3.1).

3) Il reddito complessivo inferiore a 26.000 euro

L'ultima condizione da accertare riguarda l'ammontare del reddito complessivo, che non deve superare i 26.000 euro. Il reddito complessivo è diverso da quello indicato al punto precedente (redditi di lavoro dipendente e alcune tipologie assimilati) e comprende tutte le categorie reddituali. Rimane sempre esclusa l'abitazione principale con le relative pertinenze. Nella verifica del limite devono essere considerati anche i redditi assoggettati a cedolare secca in quanto l'art. 3, c. 7, del D.Lgs. 23/2001 prevede che "Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. (...)" (Circ. 9/E/2014, 2.5). Al contrario, non vanno considerati i redditi assoggettati ad imposta sostitutiva per incremento di produttività (D.L. 93/2008 e successivi decreti attuativi) (Circ. Ag. Entrate 9/E/2014, 3.1).

A QUANTO AMMONTA IL CREDITO

Al verificarsi di tutte le condizioni illustrate, il credito è pari a 640 euro all'anno se il reddito complessivo (3' condizione) è inferiore a 24.000 euro. L'importo diminuisce progressivamente all'aumentare del reddito fino ad azzerarsi a 26.000 euro.

Il credito deve essere rapportato "al periodo di lavoro nell'anno". La circ. 8/E del 2014 (par. 3) specifica che il credito deve essere rapportato "considerando il numero di giorni lavorati nell'anno" applicando le "ordinarie regole applicabili a ciascuna tipologia di reddito" in quanto il decreto non prevede deroghe specifiche.

Da dove nascono allora gli 80 euro? Nascono dal fatto che la norma fa passare il credito dal cedolino paga ed impone ai sostituti d'imposta di ripartirlo "fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dai primo periodo di paga utile". Ovvero, si tratta di ripartire 640 euro su 8 mensilità; quindi 80 euro al mese. Questo "giochino" funziona solo per i dipendenti che hanno diritto alle detrazioni per tutto l'anno.

Esemplificando, se un dipendente è assunto il 1' maggio 2014 il sostituto d'imposta dovrebbe prima procedere a riproporzionare i 640 euro annuali ai giorni di lavoro nell'anno e poi ripartire sulle mensilità rimanenti il credito (640 x 245 / 365 = 429,58 annuale che corrisponde a 53,70 euro mensili).

La Circ. 9/E/2014 precisa che il bonus spetta per intero anche in caso di part-time (orizzontale, verticale e misto), mentre è escluso per i periodi di aspettativa non retribuita e in caso di premi di risultato erogati in anni successivi alla cessazione. Inoltre, specifica che può essere riconosciuto al *de cuius* anche se cessato prima del mese di maggio e potrà essere fatto valere in sede di dichiarazione dei redditi del deceduto presentata da un erede.

IL RUOLO DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Il riconoscimento del credito avviene, ordinariamente, in busta paga per il tramite del sostituto d'imposta (artt. 23 e 29 del Dpr 600/1973), il quale, verificate le condizioni lo attribuisce "in via automatica". La norma va applicata dal mese di maggio 2014; la Circ. Ag. Entrate 8/E del 2014 precisa che "solo nella particolare ipotesi in cui ciò non sia possibile per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, i sostituti riconosceranno il credito a partire dalle retribuzioni erogate nel successivo mese di giugno, ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014".

Il riconoscimento in "via automatica" del credito da parte del sostituto d'imposta implica che deve essere aggiunto alle retribuzioni erogate "senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari".

Per il calcolo del credito il sostituto d'imposta devono (Circ. 9/E/2014, 2.1):

- verificare la "capienza" dell'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro (comma 1-bis dell'art. 13). In questo caso si devono considerare solo i redditi che danno potenzialmente diritto al credito;
- calcolare l'importo del credito spettante in relazione al reddito complessivo (comma 1-bis dell'art. 13), tenendo conto che il credito va rapportato al periodo di lavoro

nell'anno (comma 3 dell'art. 1 del decreto). Se il periodo lavorato è inferiore a 365 giorni l'importo del credito deve essere riproporzionato;
- determinare l'importo da erogare in ciascun periodo di paga (commi 3 e 4 dell'art. 1 del decreto). L'art. 1, comma 5, del D.L. 66/2014 prevede che il credito è riconosciuto dal sostituto d'imposta "sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso"; la Circ. 9/E/2014 specifica che la quota è quantificata tenendo conto del numero di giorni lavorati in ciascun periodo di paga oppure con altri criteri, purché oggettivi e costanti, fermo restando l'obbligo di ripartire l'intero importo del credito (ad esempio, il mese).
Nel calcolo del credito il sostituto d'imposta dovrà tenere conto anche dei redditi percepiti in altri rapporti di lavoro e del bonus da questi eventualmente già riconosciuto. In caso di più rapporti di lavoro contestuali che comunque diano diritto al credito il lavoratore è tenuto a chiedere ad un sostituto di non applicarlo.
Rimane facoltà del sostituito comunicare eventuali ulteriori redditi da lavoro dipendente o assimilato percepiti da altri sostituti d'imposta ovvero ulteriori tipologie di reddito utili ai fini della corretta quantificazione del reddito complessivo. Su questo punto la circ. Ag. Entrate 8/E del 2014 (par. 6) precisa che "i contribuenti che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio, ad esempio perché titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000 derivante da redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto".

Il calcolo del reddito previsionale risulta particolarmente complesso nei mesi in cui vengono corrisposti compensi non ricorrenti (produttività, risultato, progettazione, ecc.) in quanto proiettando il reddito mensile su 13 mensilità rischierebbe, in quel mese, di far sforare il tetto dei 26.000 euro. Analogamente la proiezione solo del reddito erogato nel mese, senza considerare il salario accessorio erogato e da erogare, rischi di riconoscere il credito che potrebbe essere recuperato in sede di conguaglio. Il problema diventa più acuto quanto più il reddito è prossimo ai 24-26.000 euro. In ogni caso, il conguaglio di fine anno, sistema tutte queste difficoltà operative.

Gli adempimenti
Le somme erogate "sono recuperate (...) mediante l'istituto della compensazione" (art. 17, D.Lgs. 241/1997) utilizzano il codice tributo "1655" (Ris. Ag. Entrate 48/E/2014). La compensazione può avvenire con tutte le somme a debito nel mod. F24 (anche senzioni diverse dall'Erario) e l'importo è escluso dal limite dell'art. 34 della L. 388/2000 che fissa in 700.000 euro il tetto annuo compensabile. Non si applica neppure l'art. 31, del D.L. 78/2010 che prevede il divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo superiori a 1.500 euro. I sostituti d'imposta erogano il credito indipendentemente da ogni considerazione

circa la capienza delle ritenute disponibili e dei contributi dovuti (Circ. Ag. Entrate 22/E/2014, 2.1).
Sia in sede di elaborazione degli stipendi mensili che, a maggior ragione, in sede di conguaglio il sostituto d'imposta potrebbe aver erogato del bonus per alcuni lavoratori e trattenuto per altri. In questo caso dovrà fare il saldo tra gli importi a credito e a debito e provvedere rispettivamente al recupero o al versamento in F24 utilizzando sempre il codice tributo "1655".
La norma prevede che "Gli enti pubblici e le amministrazioni dello Stato possono recuperare le somme erogate ai sensi del comma 1 anche mediante riduzione dei versamenti delle ritenute e, per l'eventuale eccedenza, dei contributi previdenziali. In quest'ultimo caso l'INPS e gli altri enti gestori di forme di previdenza obbligatoria interessati recuperano i contributi non versati alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario" (comma 5). In caso di importi da recuperare la pubblica amministrazione potrà scegliere se presentare un F24 a zero esplicitando il codice "1655" ovvero solo il mod. F24EP con gli importi al netto del credito erogato (Circ. Ag. Entrate 9/E/2014, 4.2). Non è chiaro come si debba versare in F24EP un eventuale credito recuperato eccedente quello riconosciuto in quanto non è stato istituito il codice tributo corrispondente al "1655".
Qualora vi fosse incapienza si procederà al recupero nel mese successivo. Peraltro si tratta di un caso molto particolare nelle pubbliche amministrazioni.
I crediti riconosciuti devono essere indicati sia nel modello CUD e nel 770 mentre gli scomputi confluiranno solo nel modello 770.

I CONTRIBUENTI PRIVI DI SOSTITUTO D'IMPOSTA
I soggetti beneficiari del credito e privi del sostituto d'imposta (si pensi ai rapporti cessati prima della mensilità di maggio 2014) potranno beneficiarne in sede di dichiarazione dei redditi. Il credito potrà essere utilizzato in compensazione (art. 17, D.Lgs. 241/1997) ovvero chiesto a rimborso.

Le detrazioni d'imposta: casi particolari

La circ. 326/97 (par. 3.5) precisa che il sostituto d'imposta, ai sensi dell'art. 23, comma 3, del Dpr 600/73, deve riconoscere (e deve farlo solo al momento del conguaglio e non nei diversi periodi di paga e senza alcuna richiesta da parte del dipendente) anche la detrazione prevista per gli oneri compresi nell'articolo 15 del Tuir, e alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti, se gli oneri in questione sono stati pagati dal sostituto trattenendo l'importo dalla busta paga corrisposta dal sostituito. Inoltre, devono essere conguagliate le spese mediche (lett. c) dell'art. 15) e i premi di assicurazione sulla vita e sugli infortuni (lett. f) dell'art. 15) ma solo per le erogazioni effettuate in conformità a contratti collettivi, accordi e regolamenti aziendali.
Nel caso degli enti pubblici succede frequentemente che gli amministratori deleghino il sostituto d'imposta al versamento di parte dell'indennità di carica a partiti politici.
Dal 2014 la detraibilità delle erogazioni ai partiti politici (art. 11, D.L. 149/2013) è consentita per un importo pari al 26% degli importi compresi tra 30 e 30.000 euro

annui. Per beneficiare della detrazione i partiti politici devono essere iscritti in un apposito registro ed il versamento deve essere eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero con i sistemi previsti dall'art. 23 del D.L. 241/1997 o secondo modalità previste da apposito decreto che consentano la tracciabilità e l'esatta identificazione dell'autore (Ris. Ag. Entrate n. 108/2014 e 205/2008).
Situazioni analoghe si possono verificare per altre erogazioni liberali (art. 15 Tuir), quali quelle effettuate alle ONLUS o a società sportive.

Le addizionali regionali e comunali in sede di conguaglio

All'atto di effettuazione delle operazioni di conguaglio per i redditi di lavoro dipendente ed assimilati devono essere calcolate le addizionali, che andranno trattenute nell'anno successivo in massimo undici rate. Dal 2014 (art. 8, c. 1, D.Lgs. 175/2014 e art. 50, D.Lgs. 446/1997) sia le addizionali regionali che quelle comunali andranno versate alla regionale e al comune in cui il contribuente ha il domicilio fiscale al 1° gennaio (e non più, per le regionali, al 31 dicembre).
Qualora, durante il periodo di rateizzazione delle addizionali non vi sia capienza per poter trattenere le singole rate, tipicamente per aspettative non retribuite, il sostituto d'imposta deve sospendere il versamento delle rate. Alla prima retribuzione utile il sostituto recupererà le rate non trattenute. Al perdurare dell'incapienza nella retribuzione erogata nel mese di novembre, ultima retribuzione utile, il sostituto d'imposta deve versare ugualmente le rate in sospeso recuperandole dal dipendente alla prima retribuzione utile. Qualora non vi sia, in futuro, una retribuzione utile (ad esempio per dimissioni al termine del periodo di aspettativa) il sostituto deve farsi versare tali somme dal dipendente (Circ. Ag. Entrate n. 98/2000, quesiti 6.1, 6.2 e 6.3).
Il sostituito può chiedere al datore di lavoro di effettuare la trattenuta delle addizionali in un'unica soluzione ovvero in un numero di rate inferiore ad undici.
Una rateazione inferiore. a quella prevista può essere adottata anche ad iniziativa del solo sostituto d'imposta se l'importo totale, in relazione anche alla rata di emolumento che si corrisponde e da cui si detraggono le addizionali, è tale da giustificarlo (Comunicato stampa Ag. Entrate del 14/01/2000). È legittimo che, tipicamente, le addizionali dei consiglieri comunali vengano conguagliate ad ogni pagamento del gettone di presenza anche se il rapporto non è cessato in quanto sia l'importo che la tipicità del rapporto instaurato rispondono al contenuto del citato Comunicato stampa.
In caso di passaggio del dipendente per mobilità ad altro ente ovvero per trasferimento a seguito di operazioni societarie straordinarie (es. cessione del ramo d'azienda), che determini il passaggio dei lavoratori dipendenti senza soluzione di continuità (trasferimento dei contratti di lavoro e dei relativi fondi) la rateizzazione continua con il nuovo sostituto d'imposta.
Le detrazioni per carichi di famiglia (art. 12, TUIR) e le altre detrazioni (art. 13, TUIR) non hanno effetto sulla base imponibile delle addizionali. Tuttavia, rimane la regola

per cui se non è dovuta Irpef, anche per effetto delle detrazioni, non sono dovute le addizionali.

L'ACCONTO DELL'ADDIZIONALE COMUNALE

Il comma 142, articolo unico, della L. 296/2006 ha previsto che il versamento dell'addizionale comunale avviene in acconto ed a saldo. L'acconto è pari al 30% dell'addizionale ottenuta applicando al reddito imponibile dell'anno precedente.
Dal 2015 l'acconto dell'addizionale comunale sarà sempre calcolato con la stessa aliquota deliberata dal comune per l'anno precedente e validamente pubblicata nel Portale del federalismo fiscale (art. 8, comma 2, D.Lgs. 175/2014 e art. 1, comma 4, D.Lgs. 360/1998, Circ. Ag. Entrate 31/E/2014).
Per quanto attiene ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati (artt. 49 e 50 del Tuir) l'acconto è trattenuto dal sostituto d'imposta in massimo nove rate a partire dal mese di marzo. Il saldo è determinato all'atto delle operazione di conguaglio ed è trattenuto in massimo undici rate, a partire dal periodo di paga successivo a quello in cui le stesse sono effettuate e non oltre quello relativamente al quale le ritenute sono versate nel mese di dicembre.
Il sostituto d'imposta, nella determinazione dell'acconto, deve considerare anche l'eventuale soglia di esenzione deliberata dal comune. Qualora il reddito erogato nel periodo d'imposta risulti inferiore alla soglia di esenzione, il sostituto d'imposta applica automaticamente l'esenzione, anche in assenza di specifica richiesta da parte del percipiente (CM 23/2007). Non deve essere calcolato l'acconto per i dipendenti assunti in corso d'anno.
In sede di cessazione del rapporto di lavoro, anche se avviene nei mesi di gennaio e febbraio, il sostituto deve effettuare il calcolo dell'addizionale effettivamente dovuta sugli importi erogati nell'anno, effettuando sostanzialmente il conguaglio con l'addizionale trattenuta in acconto (CM 15/2007).

Arretrati

Il legislatore fiscale ha previsto un diverso sistema di tassazione, la c.d. tassazione separata, per determinati elementi di reddito. In particolare sono soggetti a tassazione separata gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti (art. 17, c. 1, lett. b), del Tuir).

La prassi ministeriale (CM n. 23/1997) ha individuato due situazioni che possono condurre alla tassazione separata:

a) quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme, di sentenze o di provvedimenti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;
b) quelle consistenti in oggettive situazioni di fatto, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalle generalità dei sostituti d'imposta. A tale fattispecie sono riconducibili tutte quelle situazioni che hanno comportato la sospensione totale del pagamento delle retribuzioni non derivanti da circostanze imputabili alla volontà del datore di lavoro e dei dipendenti, come, ad esempio, una accertata situazione di grave disseto finanziario. Non appare, invece, assoggettabile a tassazione separata il rinvio del pagamento per "ordinarie" situazioni di carenza di fondi ovvero per ritardi nelle procedure di liquidazione.

In merito alla tassazione separata o meno dei compensi correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati – c.d. produttività – corrisposti nell'anno successivo a quello cui si riferiscono, è stato confermato che tali emolumenti non possano essere tassati separatamente (ris. Agenzia entrate 3 dicembre 2002, n. 379/E). Infatti, il pagamento di tali compensi in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione deve considerarsi fisiologico rispetto ai tempi tecnici o giuridici necessari per l'erogazione degli emolumenti stessi. È la natura stessa della produttività che impone l'erogazione nell'anno successivo a quello di riferimento, in quanto la valutazione dei risultati può essere effettuata solo dopo la fine dell'anno, e pertanto, non possono essere considerati come arretrati nel senso sopra indicato.

Situazione del tutto analoga si dovrebbe presentare nel caso della retribuzione di risultato prevista da tutti contratti del pubblico impiego.

Dubbi interpretativi correlati alle modalità di tassazione potrebbero sorgere in merito alla retribuzione di risultato corrisposta ai dirigenti, al segretario o ai titolari di posizione organizzativa con notevole ritardo rispetto all'anno di competenza. Può accadere che le procedure di valutazione, che coinvolgono sia i servizi di controllo di interno che il nucleo di valutazione ovvero l'organismo indipendente di valutazione, si protraggano oltre l'anno successivo rispetto a quello di competenza. Così, potrebbe succedere che nell'anno d'imposta venga erogato il risultato dell'anno precedente insieme a quello dei due anni fa. In ogni caso, non sembra applicabile la tassazione

separata in quanto il ritardo nel pagamento dipende dalle parti stesse. Una conclusione diversa potrebbe agevolmente determinare comportamenti elusivi in quanto basterebbe "concordare" il differimento del pagamento al fine di ridurre l'impatto fiscale.
Considerazioni del tutto analoghe possono essere fatte per i nuovi premi di risultato introdotti sia dalla riforma Brunetta (D.Lgs. 150/2009) sia dalle ultime manovre economiche: bonus annuale collegato alla performance, bonus delle eccellenze, bonus per l'innovazione, vari premi per l'efficienza e l'innovazione.
Meno chiaro appare, al contrario, il trattamento di arretrati derivanti da progressioni orizzontali e verticali (anche se giuridicamente non potrebbero esistere progressioni verticali con decorrenza retroattiva). È pur vero che le progressioni trovano la loro origine nella contrattazione decentrata, ma sono correlate al superamento di prove selettive il cui esito non può essere previsto dalla contrattazione decentrata. Inoltre, la tempistica di queste procedure è chiaramente dettata dalla volontà delle parti. Sarebbe sin troppo facile per le parti procrastinare tali procedure al fine di assoggettare a tassazione separata gli emolumenti arretrati.

L'Agenzia regionale delle entrate della Regione Emilia Romagna ha ritenuto applicabile il regime della tassazione separata dei compensi arretrati derivanti dall'applicazione dei contratti integrativi aziendali, cui il contratto nazionale rimanda (nota 27 maggio 2002, prot. n. 909). Nella fattispecie, la Direzione regionale delle Entrate ammette la tassazione separata per arretrati relativi ad anni precedenti per retribuzioni di posizione e risultato erogati a seguito di contrattazione decentrata, atteso che si è in presenza del sopraggiungere di nuove situazioni giuridiche.

La ritenuta si calcola applicando agli emolumenti l'aliquota media Irpef determinata applicando le aliquote in vigore al momento del pagamento dei suddetti emolumenti alla media dei redditi di lavoro dipendente maturati nel biennio precedente (art. 21, comma 1, Tuir e art. 23, comma 2, lett. c), DPR 600/1973). Se in uno degli anni del biennio non vi è reddito, si applicano le aliquote Irpef alla metà del reddito maturato nell'altro anno del biennio. Se nel biennio precedente non vi è reddito da lavoro dipendente, si applica l'aliquota minima IRPEF in vigore al momento del pagamento (art. 21, comma 3, Tuir).
I redditi soggetti a tassazione separata non concorrono a formare la base di calcolo dell'imponibile ai fini dell'applicazione delle addizionali all'Irpef, sia regionale che comunale mentre rimangono imponibili Irap.

I compensi erogati agli eredi

In caso di decesso del dipendente gli emolumenti corrisposti agli eredi devono essere trattati fiscalmente in tre modi diversi in relazione alla loro natura:

a) compensi che in capo al de cuius sarebbero stati assoggettati a tassazione ordinaria: tali compensi vengono assoggettati, in capo agli eredi, alla ritenuta alla fonte del 23% (primo scaglione di imposta) ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. e), Dpr 600/1973. Si tratta solitamente dei ratei di mensilità in corso non erogati, della 13 mensilità, del salario accessorio (straordinario, turno, rischio, reperibilità, produttività, ecc.) non liquidato alla data del decesso. Questi elementi retributivi sono "soggettivamente" a tassazione separata ai sensi dell'art. 7, comma 3, del Tuir. Si dicono "soggettivamente" a tassazione separata in quanto la modalità di tassazione dipende dal soggetto che li percepisce (l'erede del de cuius) e non dalla natura dell'elemento retributivo (che, in quanto tale, sarebbe a tassazione ordinaria);

b) compensi che in capo al de cuius sarebbe stati comunque assoggettati a tassazione separata ex art. 17, comma 1, lett. b), del Tuir: tali compensi, pur essendo "oggettivamente" a tassazione separata, scontano comunque l'aliquota relativa al primo scaglione d'imposta sempre in applicazione dell'art. 23, comma 2, lett. e), Tuir. Si tratta, solitamente, di arretrati da contratto;

c) compensi che in capo al de cuius sarebbe stati assoggettati a tassazione separata ex art. 17, comma 1, lett. a), del Tuir quali il trattamento di fine rapporto ovvero di fine servizio (nel mondo pubblico erogati direttamente dall'ente di previdenza) e l'indennità in caso di morte prevista dall'art. 2122 del Codice Civile. L'aliquota dell'indennità ex art. 2122 C.C. è pari a quella prevista per il Tfr/Tfs e deve essere chiesta allo stesso istituto di previdenza.

Compensi agli eredi	Correnti	Arretrati
Trattamento di fine rapporto ed indennità sostitutiva del preavviso	Qualificazione del reddito: art. 17, c.1, lett, a), del Tuir Ritenuta: aliquota del Tfr-Tfs (chiedere aliquota all'Inps – ex Inpdap)	
Altri emolumenti	Qualificazione del reddito: art. 50 Tuir Ritenuta: 23% (mensilità in corso, ratei di tredicesima, straordinari, produttività, ecc.)	Qualificazione del reddito: art. 17, c.1, lett, b), del Tuir Ritenuta: 23% (arretrati per effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze o atti amministrativi sopravvenuti o per altri cause non dipendenti dalla volontà delle parti)

Il sostituto d'imposta deve procedere a conguagliare le somme ed i valori corrisposti al de cuius fino alla data del decesso (Circ. 326/1997, par. 3.4). Il conguaglio deve

riguardare sia l'Irpef che le addizionali. L'esito del conguaglio (a credito o a debito) rientra, invece, nell'asse ereditario. Eventuali importi a credito devono essere attribuiti agli eredi in base alle quote di successione. Gli importi a debito vanno versati dal sostituto d'imposta e recuperati eventualmente sugli importi da corrispondere agli eredi. In caso di incapienza vanno comunicati agli eredi che procedono direttamente al versamento.
Sulle somme corrisposte agli eredi non si pone il problema del conguaglio fiscale e non pagano addizionali in quanto sono, in ogni caso, soggette a tassazione separata.

Somme erogate alla cessazione del rapporto di lavoro

Le somme spettanti al dipendente alla cessazione del rapporto di lavoro sono soggette a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, c. 1, lett. a), Tuir il quale ha previsto diverse casistiche:
1) trattamento di fine rapporto;
2) indennità equipollenti (Tfs, Tfm e indennità in caso di morte);
3) altre indennità e somme (indennità sostitutiva del preavviso);
4) le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.
Il primo caso previsto dall'art. 17, c. 1, lett. a), del Tuir si applica ai **dipendenti in regime di Tfr**. Ai sensi dell'art. 2120 del c.c. il Tfr maturato nell'anno si determina dividendo la retribuzione utile per 13,5 mentre la quota maturata al 31/12 dell'anno precedente deve essere rivalutata applicando una percentuale pari all'1,5% fisso più il 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, stabilito dall'Istat, rispetto mese di dicembre dell'anno precedente. Sulla rivalutazione monetaria è applicata un'imposta sostitutiva dell'11% (D.Lgs n. 47/2000). Sulla quota capitale la ritenuta è determinata secondo le regole contenute nell'art. 19, c. 1, Tuir il quale prevede che l'imposta è quantificata con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è maturato il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il suo ammontare, al netto della rivalutazione, per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione, e moltiplicando il risultato per dodici. Qualora risultino più favorevoli si applicano le aliquote e gli scaglioni vigenti al 31/12/2006 (art. 1, c. 9, L. 296/2006 confermata dall'art. 2, c. 514, L. 244/2007). La clausola di salvaguardia è applicata direttamente dal sostituto d'imposta. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato di durata effettiva non superiore a due anni è prevista una detrazione di € 61,97 per ciascun anno da commisurare al part-time (art. 19, c. 1-bis, Tuir). Infine, il DM 20 marzo 2008 prevede un'ulteriore detrazione di 70 euro se il reddito di riferimento non supera 7.500 euro, che si riduce a 50 aumentato del prodotto tra 20 e l'importo corrispondente al rapporto 28.000, diminuito del reddito di riferimento, e 20.500 se il reddito di riferimento è superiore a 7.500 euro ma inferiore a 28.000

euro. Da detrazione è di 50 euro se il reddito di riferimento è compreso tra 28.000 e 30.000 euro.
Gli uffici finanziari provvedono a riliquidare l'imposta in base all'aliquota media dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti: se in uno o più degli anni non vi è stato reddito imponibile, l'aliquota media si calcola con riferimento agli anni in cui vi è stato reddito imponibile; se non vi è stato reddito imponibile in alcuno di tali anni, si applica l'aliquota corrispondente al primo scaglione d'imposta.

Le regole sulle indennità equipollenti si applicano ai dipendenti in **regime di Tfs**. Il Tfs lordo si determina calcolando l'80% della retribuzione utile spettante negli ultimi 12 mesi, dividendo per 15 (numero fisso) e moltiplicando per il numero di anni utili (art. 4, legge n. 152/1968). Il trattamento fiscale è regolamentato dall'art. 19, c. 2-bis, del Tuir per il quale al Tfs lordo devono essere applicati a due abbattimenti:
a) un importo del 40,98% (D.L. n. 70/1988, convertito con legge n. 154/1988) pari al rapporto tra l'aliquota del contributo posto a carico del lavoratore dipendente e l'aliquota complessiva;
b) un importo pari a E 309,87 (lire 600.000) per ciascun anno preso a base di commisurazione, rapportando la riduzione a mese nel caso di periodi inferiori all'anno.
Determinato il reddito imponibile si divide per il numero di anni utili e si moltiplica per un numero fisso pari a dodici. Il risultato è il reddito di riferimento, su cui si calcola l'imposta secondo gli scaglioni di reddito in vigore al momento di maturazione del diritto alla corresponsione. Il rapporto tra l'imposta così determinata e il reddito di riferimento dà l'aliquota da applicare al trattamento di fine servizio e quindi all'indennità sostitutiva del preavviso.
Per la quota di Tfr o di Tfs di importo superiore a euro 1.000.000 non si applica il regime di tassazione separata di cui all'articolo 19 del medesimo Tuir ma concorre alla formazione del reddito complessivo (tassazione ordinaria). La disposizione si applica con riferimento alle indennità ed ai compensi il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011 (art. 24, c. 31, D.L. 201/2011 conv. dalla L. 214/2011, circ. Ag. Entrate n. 3/E del 28 febbraio 2012).

Tra le indennità equipollenti rientra anche il Trattamento di **fine mandato** ai sensi del D.Lgs. 267/2000 al quale si applicano le stesse modalità di tassazione previste per il Tfs.
Per gli enti iscritti alla gestione ex Inadel il Tfr ed il Tfs sono liquidati direttamente dall'istituto di previdenza il quale assolve anche agli obblighi del sostituto d'imposta (ritenute, certificazioni, denunce).

L'**indennità sostitutiva del preavviso** è soggetta a tassazione separata in quanto rientrante tra le "altre indennità e somme" percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro (terzo gruppo previsto dall'art. 17, c. 1, lett. a),

Tuir). Ciò comporta che l'indennità sostitutiva del preavviso è imponibile per l'ammontare netto complessivo, con applicazione della stessa aliquota determinata ai fini del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti (art. 19, c. 2, Tuir e CM Finanze 18 marzo 1997, n. 5/26).

Anche l'**incentivo all'esodo** rientra tra le "altre indennità e somme" percepite una tantum in dipendenza alla cessazione del rapporto di lavoro dipendente. La Corte di Cassazione ha ribadito più volte che l'incentivo all'esodo deve essere assoggettato a tassazione in quanto non rientra tra le erogazioni liberali eccezionali escluse da tassazione ai sensi dell'art. 51 del Tuir (Cass. sent. 16125/2004, Ris. Ag. Entrate n. 208/E del 6 agosto 2007). È stato abrogato il trattamento fiscale agevolato previsto dall'art. 19, c. 4-bis, Tuir (art. 36, c. 23, L. 223/2006).

Clausola di salvaguardia

Il c. 9, articolo unico, legge n. 296/2006 introduce una clausola di salvaguardia ai fini della determinazione dell'Irpef dovuta sui trattamenti di fine rapporto, sulle indennità equipollenti e sulle altre indennità e somme connesse alla cessazione del rapporto di lavoro (art. 17, c. 1, lett. a), Tuir). A tali tipologie reddituali si applicano, se più favorevoli, le aliquote e gli scaglioni di reddito vigenti al 31 dicembre 2006. Per le pubbliche amministrazioni e per gli enti locali in particolare tali norme si applicano principalmente in caso di pagamento dell'indennità sostitutiva del preavviso, dell'indennità ex art. 2122, Codice civile, in caso di decesso del dipendente nonché in caso di erogazione al sindaco o al presidente della provincia del trattamento di fine mandato.
Non è prevista alcuna clausola di salvaguardia per i redditi a tassazione separata di cui all'art. 17, c. 1, lett. b), Tuir, per quanto riguarda gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti.

Casi di tassazione separata			
Tipologia	Casistica	Riferimento	Modalità tassazione
Trattamento di fine rapporto	Tfr (art. 2120 c.c.)	Art. 17, c. 1, lett. a) Tuir (1' caso)	Art. 19, c. 1, 1-bis, 1-ter, Tuir D.Lgs. 47/2000 DM 20/03/2008 Art. 24, c. 31, D.L. 201/2011
Indennità equipollenti	Tfs (L. 152/1968) Tfm (D.Lgs. 267/2000) Indennità in caso di morte (art. 2122 c.c.) Incentivo all'esodo	Art. 17, c. 1, lett. a) Tuir (2' caso)	Art. 19, c. 2-bis, Tuir
Altre indennità e somme	Indennità sostitutiva del preavviso	Art. 17, c. 1, lett. a) Tuir (3' caso)	Art. 19, c. 2, Tuir
Somme a seguito di provvedimenti giudiziari/transazioni per risoluzione del rapporto di lavoro		Art. 17, c. 1, lett. a) Tuir (4' caso)	Art. 21, c. 1, Tuir
Arretrati	leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti, altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti	Art. 17, c. 1, lett. B) Tuir	Art. 21, c. 1, Tuir

La compensazione trasparente

Dal 2015 cambiano le modalità di gestione del recupero delle somme rimborsate al sostituito sia in caso di conguaglio di fine anno o di cessazione del rapporto di lavoro sia per effetto dei conguagli derivanti da assistenza fiscale (art. 15, D.Lgs. 175/2014, Circ. Ag. Entrate 31/E/2014). Dal 2015 non è più possibile recuperare i rimborsi attraverso la riduzione delle ritenute a debito (c.d. scomputo interno) in quanto dovrà essere effettuata una compensazione trasparente utilizzando il mod. F24.

Le compensazioni sopra richiamate non concorrono alla determinazione del limite di compensazione attualmente fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare dall'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Per le medesime compensazioni effettuate nei limiti delle ritenute relative al periodo d'imposta, in caso di importi superiori a 15.000 euro annui, non sussiste l'obbligo di apposizione del visto di

conformità ovvero di sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Con la Ris. Ag. Entrate n. 13/E8/2015 sono stati istituiti i codice per la compensazione trasparente:

A) Assistenza fiscale
- codice 1631 rimborso Irpef
- codice 3796 rimborso A.R.
- codice 3797 rimborso A.C.

B) Conguagli fiscali (cessazione o fine anno)
- codice 1627 rimborso Irpef dipendenti e assimilati
- codice 1628 rimborso Irpef autonomi, provvigioni e redditi diversi
- codice 1669 rimborso addizionale regionale
- codice 1671 rimborso addizionale comunale

C) Crediti per famiglie numerose e locazioni oltre l'imposta lorda
- codice 1632 rimborso detrazioni per famiglie numerose
- codice 1633 rimborso canoni di locazione

La stessa risoluzione ha precisato che le suddette modalità di recupero e i relativi codici tributo sono adottati anche dai sostituti d'imposta tenuti all'utilizzo del modello F24 Enti pubblici, come delineato dalla circolare 5 marzo 2001, n. 20.

Adempimenti di fine anno

Il conguaglio contributivo

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

Il contributo aggiuntivo 1%

A fine anno è opportuno verificare la corretta applicazione del contributo aggiuntivo dell'1% a carico del lavoratore previsto dall'art. 3-ter, comma 1, del D.L. 384/1992 e dall'art. 1, comma 241, della L. 662/1996. L'aggravio contributivo decorre dall'anno 1993 e interessa tutti i regimi pensionistici dei dipendenti pubblici e privati nei quali l'aliquota contributiva a carico del lavoratore sia inferiore al 10%. La maggiorazione deve essere applicata sulle quote di stipendio eccedenti il limite della prima fascia di retribuzione pensionistica determinata ai sensi dell'art. 21, comma 6, della L. 67/1988. Per l'anno 2015 la circ. Inps 23/01/2015 n. 11 ha fissato il tetto retributivo ad € 46.123,00, pari ad € 3.844,00 mensili.

Il principio di cassa

Prima del mese di ottobre 2012, il contributo aggiuntivo doveva essere quantificato sulle retribuzioni riferite a ciascun anno, atteso che l'Inpdap applicava il principio di competenza per la determinazione della contribuzione.

Dal 1° ottobre 2012, la circ. 105/2012 ha esteso anche alle gestioni ex Inpdap il principio di cassa ordinariamente utilizzato dall'Inps. Il riferimento normativo utilizzato dall'istituto di previdenza per l'applicazione generalizzata del principio di cassa non è proprio nuovo in quanto si trova nel D.Lgs. 314/97, il quale aveva modificato l'art. 27 del DPR 797/55. Con le modifiche del 1997 l'imponibile previdenziale era stato equiparato a quello fiscale previsto nell'art. 51 Tuir (ex art. 49). Questo prevede che *"Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta (...)"*. E', altresì, stabilito il c.d. principio della cassa allargata, in forza del quale vanno considerati anche tutte le somme e i valori percepiti entro il 12 gennaio dell'anno successivo se riferiti al periodo d'imposta precedente. Il principio di cassa *"corrispondente al momento di percezione, che è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità del datore di lavoro erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore"*. La definizione contenuta nella circ. 105/2012 è conforme alla consolidata interpretazione elaborata nel corso del tempo. Ma la novità più rilevante consiste non tanto nell'applicazione dell'aliquota di cassa in luogo di

quella di competenza in sede di quantificazione della contribuzione (distinzione più teorica che pratica visto che le aliquote non si modificano frequentemente) quanto nel calcolo della contribuzione ai fini pensionistici atteso che *"gli imponibili contributivi vanno, quindi, imputati al periodo di cassa ed agli stessi viene applicata l'aliquota di finanziamento vigente al momento della corresponsione delle retribuzioni"*.

Il conguaglio contributivo

Dopo l'applicazione delle regole "Inps" alle casse "ex Inpdap", devono essere riviste le modalità di trattenuta e conguaglio. Il versamento della contribuzione aggiuntiva deve essere effettuato con il metodo della mensilizzazione del limite della retribuzione. Tale metodo necessita di procedere ad eventuali conguagli, a credito o a debito del lavoratore, degli importi dovuti a tale titolo (Circ. Inps, n. 6 del 16.01.2014, punto 22.1).
Particolare attenzione deve essere posta nei casi in cui il lavoratore abbia avuto più rapporti di lavoro nel corso dell'anno (anche con datori di lavoro diversi). In questo caso, l'ultimo datore di lavoro dovrà conguagliare il contributo aggiuntivo sulla base dei dati che il lavoratore è tenuto ad esibire (modello CUD ovvero dichiarazione sostitutiva). In modo analogo si deve procedere in presenza di rapporti simultanei (si pensi, ad esempio, ai segretari che effettuano supplenze in sedi dove non sono titolari). In tale ipotesi, sarà uno dei datori di lavoro (solitamente quello che eroga la retribuzione più elevata) ad effettuare il conguaglio (Circ. Inps 28/12/2012 n. 151).
Per quel che riguarda il conguaglio, l'Inps precisa che eventuali trattamenti accessori corrisposti nel mese di gennaio dell'anno successivo non incidono sulla determinazione del tetto per l'anno precedente. Ai fini contributivi, infatti, queste componenti sono considerate retribuzioni dell'anno successivo.
Operativamente, i datori di lavoro pubblici dovranno prestare particolare attenzione ai segretari in convenzione, che potrebbero percepire salario accessorio direttamente dagli enti convenzionati. In modo analogo per i dirigenti in comando parziale. Per i dipendenti non dirigenti non dovrebbe essere usuale il superamento del limite retributivo; in ogni caso, è opportuno monitorare dipendenti in convenzione, comando parziale ovvero con rapporti simultanei (art. 1, comma 557, L. 311/2004).

La compilazione dell'UniEmens

Per gestire la contribuzione aggiuntiva dell'1% a livello di UniEmens nella <ListaPosPA> è stato previsto il tag <Contrib1PerCento> nell'ambito dell'elemento <GestPensionsitica>.
Nella dichiarazione deve essere utilizzato il quadro V1 con il codice variazione 7 appositamente istituito per le operazioni di conguaglio annuo (o per frazioni inferiori in caso di cessazione del rapporto di lavoro nel corso dell'anno) relative agli elementi retributivi già indicati nelle proprie dichiarazioni o per retribuzioni comunicate da altre amministrazioni per le quali il dichiarante (in qualità di sostituto di imposta) è obbligato ad effettuare le operazioni di conguaglio previdenziale. Il quadro V1,

causale 7, deve essere compilato anche se l'altra amministrazione ha provveduto a trasmettere mensilmente la denuncia per i compensi erogati.
Gli elementi del V1 devono essere valorizzati con gli importi comunicati al dichiarante dalle altre amministrazioni per le operazioni di conguaglio e con gli eventuali importi conseguenti alle operazioni di conguaglio.
Si evidenzia che deve essere valorizzato anche l'elemento *Contributo 1% eccedente il tetto retributivo* per l'importo che scaturisce dalle operazioni di conguaglio imponibile.
Nel caso in cui non sia compilata la sezione Ente Versante il dovuto contributivo indicato nel quadro V1 sarà attribuito interamente a carico dell'amministrazione dichiarante.

Adempimenti di fine anno

I conguagli e la previdenza complementare (Perseo e art. 208CdS)

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

I versamenti alla previdenza complementare presentano aspetti peculiari, sia dal punto di vista fiscale che contributivo, che devono essere oggetto di particolare attenzione in sede di conguaglio. Le verifiche devono essere effettuate sia per quanto riguarda il fondo Perseo che per i versamenti dei Vigili ai sensi dell'art. 208 del Codice della Strada.

Il regime previdenziale

I versamenti alla previdenza complementare hanno effetti contributivi diversi per la quota a carico lavoratore e per quella a carico del datore di lavoro (Circ. Inps n, 98/2007). Mentre per il lavoratore tali versamenti scontano l'ordinario trattamento previdenziale, in quanto trattenuta sulla retribuzione imponibile, per quelli a carico del datore di lavoro è previsto un trattamento previdenziale agevolato con il versamento di un contributo di solidarietà pari al 10%.

Il quadro normativo di riferimento è quantomeno complesso. La norma a regime è l'art. 16 del D.Lgs. 252/2005 che, però, risulta oggi non applicabile ai dipendenti della pubblica amministrazione ai sensi dell'art. 23, comma 6. Quest'ultima rinvia gli effetti all'emanazione di uno specifico decreto. *Medio tempore* si applicano le disposizioni normative previgenti. Disposizioni che rimandano all'art. 6, comma 1, lett. f), del D.Lgs. 314/1997, di armonizzazione delle basi imponibili fiscali, e previdenziali il quale, dopo aver specificato che i contributi per la previdenza complementare a carico del datore di lavoro non rientrano nella base imponibile previdenziale, li assoggetta al contributo di solidarietà del 10% previsto dall'art. 9-bis del D.L. 103/1991, convertito nella Legge n. 166/1991.

D.Lgs. 314/1997. Art. 6, comma 1, lett. f) i contributi e le somme a carico del datore di lavoro, versate o accantonate, sotto qualsiasi forma, a finanziamento delle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni, e a casse, fondi, gestioni previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative previdenziali o assistenziali a favore del lavoratore e suoi familiari nel corso del rapporto o dopo la sua cessazione. I contributi e le somme predetti,

diverse dalle quote di accantonamento al TFR, sono assoggettati al contributo di solidarietà del 10 per cento di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 29 marzo 1991, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° giugno 1991, n. 166, e al citato decreto legislativo n. 124 del 1993, e successive modificazioni e integrazioni, a carico del datore di lavoro e devoluto alle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori. Resta fermo l'assoggettamento a contribuzione ordinaria nel regime obbligatorio di appartenenza delle quote ed elementi retributivi a carico del lavoratore destinati al finanziamento delle forme pensionistiche complementari e alle casse, fondi e gestioni predetti. Resta fermo, altresì, il contributo di solidarietà a carico del lavoratore nella misura del 2 per cento di cui all'articolo 1, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 14 dicembre 1995, n. 579

Il trattamento fiscale

La deducibilità della contribuzione versata

I contributi a carico del lavoratore e quelli a carico del datore di lavoro costituiscono oneri deducibili dal reddito complessivo (art. 10, comma 1, lett. e-bis) del Tuir). Per i lavoratori dipendenti, la deducibilità dal reddito dei contributi alla previdenza complementare può essere riconosciuta direttamente dal sostituto d'imposta in quanto l'art. 51, comma 2, lett. h), del Tuir prevede che il datore di lavoro debba escludere direttamente dal reddito di lavoro dipendente gli oneri deducibili di cui all'articolo 10 dello stesso TUIR se direttamente trattenuti (ossia se il versamento delle somme e' avvenuto per il suo tramite). Il sostituto d'imposta riconosce gli oneri deducibili nel limite del reddito di lavoro dipendente erogato. Rimane facoltà del lavoratore comunicare altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo e chiedere che vengano tenuti in considerazione dal datore di lavoro.

Al contrario, non possono essere annoverati tra gli oneri deducibili le quote associative che i dipendenti devono versare, per il tramite del datore di lavoro, al fondo di previdenza complementare. La quota associativa, pur essendo necessaria per poter godere delle prestazioni previdenziali, non è direttamente finalizzata al finanziamento della posizione previdenziale individuale (risoluzione, Agenzia delle Entrate, n. 96/2005).

Non possono essere considerati oneri deducibili dal reddito, ex art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir, la contribuzione accreditata in modo virtuale dall'istituto di previdenza, ovvero l'1,5% della base contributiva ai fini Tfs (80% della retribuzione) per i lavoratori già dipendenti alla data del 31/12/2000 (pari all'1,20% della base contributiva). Per comprenderne la motivazione è necessario analizzare la natura giuridica dell'1,50% della quota Tfs destinata al fondo pensione. L'art. 59, comma 56, della L. 449/97 prevede che *"al fine di favorire il processo di attuazione per i predetti* (ndr dipendenti di pubbliche amministrazioni) *delle disposizioni in materia di previdenza complementare viene prevista la possibilità di chiedere la trasformazione dell'indennità di fine servizio in TFR. Per coloro che optano in tal senso una quota della vigente aliquota contributiva relativa all'indennità di fine servizio prevista dalle gestioni previdenziali di appartenenza, pari all'1,50% verrà destinata a previdenza complementare nei modi e con le gradualità da definirsi in sede di specifica trattativa con le organizzazioni sindacali dei lavoratori"*. Ne deriva che questa contribuzione aggiuntiva non è a carico né del datore di lavoro di lavoro né del lavoratore in

quanto risulta accantonata dall'Inps. Tale quota è conferita al fondo pensione solo al momento della cessazione del rapporto di lavoro insieme agli accantonamenti delle quote di Tfr maturate. Si tratta quindi di un accredito figurativo che, ai fini fiscali, è considerato una componente assimilata al Tfr e quindi esclusa dal calcolo dei limiti di deducibilità previsti dalla normativa vigente. Inoltre, non può essere considerato onere deducibile (Risoluzione Agenzia delle Entrate prot. 954-114144/2005 e Nota operativa Inpdap n. 22/2005).

I limiti alla deducibilità

Per i dipendenti pubblici la deducibilità dei contributi versati alla previdenza complementare è riconosciuta nel limite del 12% del reddito complessivo e comunque nel limite massimo di € 5.164,57 (pari Lire 10.000.000). Se alla formazione del reddito complessivo concorrono anche redditi di lavoro dipendente la deduzione può essere riconosciuta nel limite del doppio del Tfr destinato al fondo ma sempre nel limite del 12% del reddito complessivo e comunque nel limite massimo di € 5.164,57. In pratica la deducibilità è pari al minore tra i seguenti tre valori:

- il doppio del Tfr destinato al fondo;
- il 12% del reddito complessivo;
- € 5.164,57.

La norma di riferimento che detta queste regole è l'art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir vigente fino al 31/12/2006 (cfr istruzioni al modello 730). Questa situazione risulta quantomeno singolare in quanto dal 1' gennaio 2007 in poi, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 252/2005, le regole sulla deducibilità dei contributi alla previdenza complementare sono state modificate prevedendo, come unico limite, l'importo di € 5.164,57 (si veda il testo vigente dell'art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir). Queste disposizioni non trovano applicazione nei confronti dei dipendenti della pubblica amministrazione in quanto l'art. 23 dello stesso D.Lgs. 252/2005 prevede che *"fino all'emanazione del decreto legislativo di attuazione dell'articolo 1, comma 2, lettera p), della legge 23 agosto 2004, n. 243, ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, si applica esclusivamente ed integralmente la previgente normativa"*.

Per comodità di riporta il testo del vecchio art. 10, comma 1, lett. e-bis), del Tuir:

e-bis) i contributi versati alle forme pensionistiche complementari e i contributi e premi versati alle forme pensionistiche individuali, previste dal decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, per un importo complessivamente non superiore al 12% del reddito complessivo e comunque non superiore a euro 5.164,57 (lire 10 milioni). Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi di lavoro dipendente, relativamente a tali redditi, la deduzione compete per un importo complessivamente non superiore al doppio della quota di tfr destinata alle forme pensionistiche collettive istituite ai sensi del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 e, comunque, entro i predetti limiti del 12% del reddito complessivo e di euro 5.164,57 (10 milioni di lire). La disposizione contenuta nel precedente periodo non si applica nel caso in cui la fonte istitutiva sia costituita unicamente da accordi tra lavoratori, nonché ai soggetti iscritti entro il 28 aprile 1993 alle forme pensionistiche complementari che risultano istituite alla data di entrata in vigore della legge 23 ottobre 1992, n. 421, e se le forme pensionistiche collettive istituite non siano operanti dopo due anni. Ai fini del computo del predetto limite di euro 5.164,57 (lire 10 milioni) si tiene conto:

delle quote accantonate dal datore di lavoro ai fondi di previdenza di cui all'articolo 70, comma 1; dei contributi versati ai sensi dell'articolo 2 della legge 8 agosto 1995, n. 335, eccedenti il massimale contributivo stabilito dal decreto legislativo 14 dicembre 1995, n. 579. Per le persone che sono fiscalmente a carico di altri soggetti non si tiene conto del predetto limite percentuale, nonché, nei riguardi del soggetto di cui sono a carico, della condizione di destinazione delle quote di tfr alle forme pensionistiche complementari

La quota a carico del datore di lavoro concorre alla formazione del reddito

Il trattamento fiscale del Tfr e della previdenza complementare è stato riscritto dal D.Lgs. 47/2000 il quale da una parte considera oneri deducibili i contributi versati alla previdenza complementare e dall'altra cancella dall'art. 48, comma 2, lett. a), la previsione che escludeva dalla formazione del reddito di lavoro dipendente *"i contributi versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari"* (art. 1, comma 1, c), D.Lgs. 47/2000). Ne consegue che i contributi a carico del datore di lavoro versati ai fondi di previdenza complementare concorrono alla determinazione del reddito da lavoro dipendente secondo le regole generali previste dall'art. 51, comma 1, del Tuir. Regole che considerano imponibili *"tutte le somme i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"* (circ. Agenzia delle Entrate n. 29/2001, par. 2.5, e n. 78/2001).

Questo aspetto deve essere tenuto in particolare considerazione anche se non sempre è sufficientemente *"pubblicizzato"* nei calcoli di convenienza per valutare se aderire o meno al fondo. Sulla base dell'attuale quadro normativo il vantaggio fiscale si concentra esclusivamente sulla quota contributiva a carico del dipendente mentre non spiega alcun beneficio su quella versata dal datore di lavoro. Il vantaggio fiscale della quota a carico del dipendente, entro i limiti di deducibilità, è senza dubbio pari all'aliquota marginale Irpef pagata dal dipendente. Al contrario, quella del datore di lavoro è neutra in quanto prima incrementa il reddito di lavoro dipendente e poi lo abbatte per lo stesso importo.

Riepilogo degli adempimenti del sostituto d'imposta

Il sostituto d'imposta dovrà procedere nel modo seguente (Circ. Agenzia delle Entrate n. 29/2001):

- sommare al reddito di lavoro dipendente erogato i contributi a carico del datore di lavoro versati alla previdenza complementare;
- dedurre dal reddito lordo i contributi versati alla previdenza complementare nel limite dell'importo minore tra il doppio del Tfr destinato al fondo e il 12% del reddito complessivo nel limite massimo di € 5.164,57;
- indicare nel punto 1 del Cud il reddito da lavoro dipendente corrisposto comprensivo del contributo a carico del datore di lavoro e al netto degli oneri deducibili ed indicare nelle apposite caselle i contributi dedotti e quelli eccedenti il limite.