



personalmente efficace, tecnicamente efficiente.

In questo numero:

Adempimenti di fine anno

1 Il calcolo della tredicesima mensilità

12 Il conguaglio fiscale

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 il 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 verticale 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 prestazioni (Aran 1001-3B2).

Nel caso di riclassificazione del personale ai sensi dell'art. 4 del CCNL 31.03.1999 ovvero in caso di progressioni orizzontali e/o verticali 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 verticale da C a D avvenuta nel mese di dicembre, la 13^a mensilità dovrà essere calcolata sulla retribuzione di un D. Quindi se il dipendente ha diritto alla 13^a 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.

Qualora al lavoratore vengano attribuite mansioni superiori ai sensi dell'art. 8, CCNL 14.09.2000 deve essergli riconosciuta la differenza tra il trattamento economico iniziale corrispondente al profilo rivestito e quello 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). Rimangono escluse a titolo esemplificativo l'indennità di vigilanza o quella del personale educativo e scolastico.

La 13^a per i titolari di posizione organizzativa

Il calcolo della 13^a 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 13^a 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^o 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 il calcolo della tredicesima della retribuzione di posizione seguire 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 qual 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 13^a 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."*

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 13^a 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 13^a e nei quali è stata applicata, per qualsiasi causa, una riduzione del trattamento economico, il rateo di 13^a 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 il turno ovvero, per i dipendenti

di mostre e musei che tipicamente lavorano di domenica, 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 famigliari (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, Dlgs 151/01 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 13^a 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 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 13^a 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 13^a 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 Dlgs. n. 324/93, convertito nelle L. n. 423/93. L'art. 19 del CCNL del 06.07.1995 stabiliva una disciplina di maggiore 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) 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 personale 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 13^a 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.

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 peggiora 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 ogni caso, fino a quando non verrà definito in modo puntuale tale istituto dal CCNL, come avvenuto per la dirigenza e la non dirigenza, risulta difficile estendere anche ai segretari le nuove regole previste negli altri CCNL del comparto.

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 sostituto 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 sostituto (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 sostituto nel mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio indipendentemente dal materiale rimborso delle stesse da parte del sostituto;
- b) il sostituto (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.

Qualora il conguaglio si chiuda con un credito per il sostituto, il sostituto deve restituire le maggiori ritenute applicate nel corso dell'anno. In caso di incapienza di ritenute il sostituto 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.

Più articolate risultano le detrazioni per i figli, compresi quelli naturali riconosciuti, gli adottivi e gli affidati o affiliati che prevedono le seguenti detrazioni:

Detrazione base	Situazione familiare
euro 800	Per ciascun figlio, compresi quelli naturali riconosciuti, gli adottivi e gli affidati o affiliati
euro 900	Per ciascun figlio di età inferiore a tre anni
Incremento di euro 220	Per ciascun figlio portatore di handicap ai sensi 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:

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

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:

- $(800 + 200) \times 2 = 2.000$ per i due figli maggiori di tre anni e a carico tutto l'anno;
- $(800 + 200) \times 9 : 12 = 750$ per il figlio che si sposa il 16 settembre;
- $(900 + 200) \times 4 : 12 = 367$ per il figlio nato il 23 settembre.

Detrazione effettiva = $(2.000 + 750 + 367) \times (95.000 + 45.000 - \text{Reddito complessivo}) : (95.000 + 45.000)$

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 applicazione 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 sopra 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 delle detrazioni, correlate inoltre 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 familiari 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 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 familiari 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.

I predetti familiari (coniuge, figli, altri familiari) possono essere considerati fiscalmente a carico (art. 12, c. 3, 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 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.

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 sostituto 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, 4 e 5, 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 ripartita 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:

$$((\text{Percentuale 1 periodo} \times \text{n. mesi 1 periodo}) + (\text{Percentuale 2 periodo} \times \text{n. mesi 2 periodo})) / (\text{Mesi 1 periodo} + \text{mesi 2 periodo})$$

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 è 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 4, 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 e 16, 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 sostituto 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 2, 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).

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 = 1.840 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 15.000 euro	$\text{Detrazione} = 1.338 + 502 \times \frac{15.000 - \text{reddito complessivo}}{7.000}$ Se il rapporto è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.
Se il reddito è superiore a 15.000 euro ma non a 55.000 euro	$\text{Detrazione} = 1338 \times \frac{55.000 - \text{reddito complessivo}}{40.000}$ La detrazione è aumentata di: 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). 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.	

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).

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.	

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 sostituto. 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 delegino il sostituto d'imposta al versamento di parte dell'indennità di carica a partiti politici. A tal fine il sostituto, in sede di conguaglio, dovrà detrarre dall'imposta lorda il 19% di tali erogazioni liberali effettuate in favore di partiti o movimenti politici per importi compresi tra € 51,64 (vecchie 100.000 lire) e € 103.291,38 (vecchi 200 milioni di lire) ai sensi dell'art. 15, comma 1-bis, Tuir.

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. La rateizzazione inizia con il periodo successivo a quello in cui è stato effettuato il conguaglio e deve necessariamente terminare con la mensilità pagata nel mese di novembre, le cui ritenute devono essere versate a dicembre. In caso di cessazione del rapporto l'importo è trattenuto in unica soluzione nel periodo di paga in cui sono svolte le predette operazioni di conguaglio.

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 sostituto 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.

Le detrazioni per carichi di famiglia (art. 11, TUIR) e le altre detrazioni (art. 12, 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 l'aliquota deliberata dal comune per l'anno di riferimento qualora la pubblicazione della delibera sia effettuata non oltre il 15 febbraio del medesimo anno (tale termine potrebbe essere modificato con il 31 dicembre dell'anno precedente) ovvero nella misura vigente nell'anno precedente in caso di pubblicazione successiva.

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 legislative, 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 dissesto 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 i contratti del comparto regioni ed enti locali.

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. Spesso le procedure di valutazione, che coinvolgono sia i servizi di controllo di interno che il nucleo di valutazione ovvero l'organismo indipendente di valutazione, potrebbero protrarsi anche 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 è dipendente da un comportamento delle parti. 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). In questo contesto è pur vero che le progressioni trovano la loro origine nella contrattazione decentrata, ma per altro verso 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.

Sono soggette a tassazione separata le somme relative ad anni precedenti corrisposte al dipendente a seguito del licenziamento giudicato inefficace dal giudice del lavoro il quale ne ha ordinato il reintegro (art. 18, legge n. 300/1970). Il risarcimento del danno, consistente nelle retribuzioni relative al periodo compreso tra la data del licenziamento ed il reintegro, rappresenta un reddito che avrebbe dovuto essere percepito dal lavoratore (lucro cessante). In questo caso le retribuzioni relative ad anni precedenti si possono tassare separatamente mentre per quelle relative all'anno in corso si utilizzano le ordinarie procedure.

Per i redditi soggetti a tassazione separata ai sensi della lett. b) dell'art. 17 del Tuir, l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui sono percepiti.

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:

- 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);
- 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;
- 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 congruagliare le somme ed i valori corrisposti al de cuius fino alla data del decesso (Circ. 326/1997, par. 3.4). Il congruaglio 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 incapacienza 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.