

RIDUZIONE DEL CUNEO FISCALE DA LUGLIO 2020**«CHIARIMENTI DI CARATTERE INTERPRETATIVO E DI INDIRIZZO OPERATIVO» DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Al fine di dare attuazione agli interventi finalizzati alla riduzione della pressione fiscale sulle persone fisiche, il d.l. 05/02/20, n. 3 – convertito, con modificazioni, dalla legge 02/04/20, n. 21 – ha previsto le seguenti misure, decorrenti da luglio 2020 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 4, 33 e 37 del 2020):

- 1) **“trattamento integrativo del reddito”, applicabile per il secondo semestre dell’anno in corso e per il prossimo**, destinato ai titolari di reddito di lavoro dipendente e assimilati **fino a 28.000 euro**; ai sensi dell’art. 128 del d.l. n. 34/2020 (CONFIMI ROMAGNA NEWS N. 27/2020) – giova evidenziarlo –, **il sostituto d’imposta, per l’anno 2020, riconosce il trattamento integrativo anche nel caso in cui i lavoratori risultino “incapienti” (coloro che non pagano l’Irpef in quanto l’imposta lorda viene azzerata dalla detrazione di lavoro) “per effetto del minor reddito di lavoro dipendente prodotto nel 2020 a causa delle conseguenze connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”;**
- 2) **“ulteriore detrazione fiscale”, applicabile per il solo secondo semestre 2020, destinata ai titolari di reddito di lavoro dipendente e assimilati superiore a 28.000 euro e fino a 40.000 euro.**

Entrambi i temporanei benefici sono **rivolti ai titolari di:**

- reddito di lavoro dipendente di cui all’art. 49 del D.P.R. n. 917/1986 ^(*) (TUIR), con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), ossia le pensioni di ogni genere e gli assegni a esse equiparati;
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all’art. 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l) ^(**).

^(*) **Art. 49 del d.P.R. n. 917/1986**

«Redditi di lavoro dipendente

1. Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.

2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:

- a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
- b) le somme di cui all’art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile.»

^(**) **Art. 50, comma 1 del d.P.R. n. 917/1986**

«Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:

a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;

b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;

c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;

Il **trattamento integrativo del reddito** consiste in una **somma fissa** per tutti i beneficiari – che non concorre alla formazione del reddito – pari a **100 euro mensili**.

La misura dell'**ulteriore detrazione fiscale**, invece, varia a seconda del reddito:

- per quelli oltre 28.000 e fino a 35.000 euro, si compone di un importo fisso annuo, pari a 480,00 euro, a cui si aggiunge una parte che decresce all'aumentare del reddito;
- per quelli oltre 35.000 e fino a 40.000 euro, è costituita unicamente da una parte variabile che cala all'aumentare del reddito, fino ad azzerarsi al raggiungimento dei 40.000 euro.

I sostituti di imposta riconoscono ai beneficiari le misure sopra illustrate, ripartendole fra le retribuzioni erogate da luglio 2020 e, in sede di conguaglio, verificheranno la loro effettiva spettanza: qualora risultassero non dovute il sostituto recupererà il relativo importo, dividendolo, ove superi i 60 euro, in 8 rate uguali.

Di conseguenza l'Agenzia delle Entrate, con l'acclusa circolare 14/12/20, n. 29, ha fornito "*i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo*" circa:

- l'ambito di applicazione del *trattamento integrativo*;
- l'ambito di applicazione dell'*ulteriore detrazione fiscale*;
- i sostituti d'imposta tenuti al riconoscimento del *trattamento integrativo* e dell'*ulteriore detrazione fiscale*;
- gli adempimenti dei sostituti d'imposta;
- la salvaguardia del bonus Irpef (il cd «bonus Renzi», previsto dall'art. 13, comma 1-bis, del TUIR, abrogato da luglio 2020 - CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 1/2018, CONFIMI RAVENNA NEWS n. 1/2015, n. 15, n. 10 e n. 9 del 2014) e del *trattamento integrativo*;
- il *trattamento integrativo* e l'*ulteriore detrazione fiscale* non spettanti;
- il recupero da parte dei sostituti d'imposta del *trattamento integrativo* erogato;
- i contribuenti senza sostituti d'imposta;
- la rilevanza fiscale del *trattamento integrativo*.

c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente;

d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343;

(...)

h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, comunque erogate;

(...)

l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.»



Roma,

***OGGETTO: Riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente - Decreto-
legge 5 febbraio 2020, n. 3 recante «Misure urgenti per la
riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente»***

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO DI APPLICAZIONE DEL <i>TRATTAMENTO INTEGRATIVO</i>	4
2. AMBITO DI APPLICAZIONE DELL’<i>ULTERIORE DETRAZIONE FISCALE</i>.....	8
3. SOSTITUTI DI IMPOSTA TENUTI AL RICONOSCIMENTO DEL <i>TRATTAMENTO INTEGRATIVO</i> E DELL’<i>ULTERIORE DETRAZIONE FISCALE</i>	10
4. ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI D’IMPOSTA.....	11
5. SALVAGUARDIA DEL <i>BONUS IRPEF</i> E DEL <i>TRATTAMENTO INTEGRATIVO</i>	14
6. <i>TRATTAMENTO INTEGRATIVO</i> E <i>ULTERIORE DETRAZIONE FISCALE</i> NON SPETTANTI.....	17
7. RECUPERO DA PARTE DEI SOSTITUTI D’IMPOSTA DEL <i>TRATTAMENTO INTEGRATIVO</i> EROGATO	20
8. CONTRIBUENTI SENZA SOSTITUTO D’IMPOSTA	29
9. RILEVANZA FISCALE DEL <i>TRATTAMENTO INTEGRATIVO</i>	29

Premessa

Il decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3¹ (di seguito *decreto*), recante «*Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente*», in attuazione della disposizione della Legge di Bilancio 2020², che ha istituito un «*Fondo per la riduzione del carico fiscale sui lavoratori dipendenti*» e stabilito la relativa dotazione, prevede, a partire dal 1° luglio 2020, l'abrogazione³ della disciplina del cosiddetto *bonus Irpef*⁴ e l'introduzione di due nuove misure fiscali, disciplinate al di fuori del testo unico delle imposte sui redditi (di seguito TUIR)⁵, volte a ridurre la tassazione sul lavoro.

La prima misura⁶ (di seguito anche “*trattamento integrativo*”), consistente sostanzialmente nella rimodulazione del *bonus Irpef*, riconosce un trattamento integrativo ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti.

Tale trattamento, determinato in rapporto al numero di giorni lavorativi a partire dal 1° luglio 2020, è pari a 600 euro per il 2020 e 1.200 euro per il 2021.

Il *trattamento integrativo* spetta soltanto se il reddito complessivo del potenziale beneficiario non è superiore a 28.000 euro.

La seconda misura⁷ (di seguito anche “*ulteriore detrazione fiscale*”) riconosce per le prestazioni rese tra il 1° luglio e il 31 dicembre 2020⁸ una ulteriore detrazione fiscale ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, con reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 40.000 euro.

¹ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 29 del 5 febbraio 2020 Serie Generale e convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21.

² Articolo 1, comma 7, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 304 del 30 dicembre-2019 - Supplemento Ordinario n. 45.

³ Articolo 3, comma 1 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

⁴ Comma 1-*bis* dell'articolo 13 del TUIR.

⁵ Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

⁶ Articolo 1 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

⁷ Articolo 2 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

⁸ Si veda il comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

L'importo di tale detrazione, che deve essere rapportata al periodo di lavoro, è decrescente all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 40.000 euro.

Il *trattamento integrativo* costituisce una misura di carattere strutturale mentre l'*ulteriore detrazione fiscale* rappresenta una misura temporanea adottata in vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni.

Al fine di consentirne una rapida fruizione da parte dei beneficiari, il *decreto* prevede che entrambe le misure fiscali in commento siano riconosciute dai sostituti d'imposta senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari stessi. Pertanto, il *trattamento integrativo* e l'*ulteriore detrazione fiscale* spettanti sono attribuiti dai sostituti d'imposta ripartendone i relativi importi sulle retribuzioni relative a prestazioni rese a decorrere dal 1° luglio 2020 e verificandone in sede di conguaglio la spettanza.

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli uffici dell'Agenzia delle entrate.

1. Ambito di applicazione del *trattamento integrativo*

Il comma 1 dell'articolo 1 del *decreto* prevede che «*Nelle more di una revisione degli strumenti di sostegno al reddito, qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del citato testo unico, è riconosciuta una somma a titolo di trattamento integrativo, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari a 600 euro per l'anno 2020 e a 1.200 euro a decorrere dall'anno 2021, se il reddito complessivo non è superiore a 28.000 euro.*».

La predetta disposizione richiede, quindi, di verificare tre condizioni per la maturazione del diritto al *trattamento integrativo*:

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

Beneficiari potenziali del *trattamento integrativo* sono innanzitutto i contribuenti il cui reddito complessivo è formato:

- dai redditi di lavoro dipendente⁹;
- dai seguenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente¹⁰:
 - compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative¹¹;
 - le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità¹²;
 - somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale¹³;
 - redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa¹⁴;
 - remunerazioni dei sacerdoti¹⁵;
 - le prestazioni pensionistiche comunque erogate¹⁶;
 - compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative¹⁷.

I contribuenti titolari dei redditi in precedenza indicati devono altresì avere un'imposta lorda, determinata su detti redditi, di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti¹⁸. A tal fine, per ragioni di omogeneità,

⁹ Ai sensi dell'articolo 49, comma 1, del TUIR «Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro».

¹⁰ Articolo 50, comma 1, del TUIR.

¹¹ Articolo 50, comma 1, lettera a) del TUIR.

¹² Articolo 50, comma 1, lettera b) del TUIR.

¹³ Articolo 50, comma 1, lettera c) del TUIR.

¹⁴ Articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR.

¹⁵ Articolo 50, comma 1, lettera d) del TUIR.

¹⁶ Articolo 50, comma 1, lettera h-bis) del TUIR.

¹⁷ Articolo 50, comma 1, lettera l) del TUIR.

¹⁸ Articolo 13, comma 1, del TUIR.

occorre calcolare le detrazioni spettanti in base ai soli redditi che danno potenzialmente diritto al beneficio fiscale. In sostanza, l'imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente e assimilati deve essere di importo superiore alle detrazioni calcolate su un reddito complessivo formato dai medesimi redditi che hanno determinato l'imposta lorda stessa.

Al fine di evitare penalizzazioni per i lavoratori dipendenti che hanno i presupposti per la fruizione dell'imposta sostitutiva applicabile al premio di risultato¹⁹, si ritiene che il reddito di lavoro dipendente assoggettato a imposta sostitutiva deve comunque essere sommato ai redditi tassati in via ordinaria per la verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni da lavoro spettanti.

Si evidenzia, inoltre, che per la determinazione di tali detrazioni il reddito complessivo va assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze²⁰.

Per il riconoscimento del *trattamento integrativo* risulta irrilevante la circostanza che l'imposta lorda del contribuente, generata dai redditi di lavoro dipendente e assimilati, sia ridotta o azzerata da detrazioni diverse da quelle da lavoro²¹, quali, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia²².

Per aver diritto al *bonus* è necessario, infine, che il contribuente sia titolare di un reddito complessivo per l'anno di riferimento non superiore a 28.000 euro.

Per espressa previsione normativa²³, ai fini della determinazione del reddito complessivo rilevano anche i «*redditi agevolati ai sensi dell'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*».

¹⁹ Articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

²⁰ Articolo 13, comma 6-*bis*, del TUIR.

²¹ Articolo 13, comma 1, del TUIR.

²² Articolo 12 del TUIR.

²³ Articolo 3, comma 2, primo periodo, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

Pertanto, per i soggetti che beneficiano dei regimi speciali previsti dalle citate disposizioni, quali i docenti e ricercatori²⁴ e i cd. “*impatriati*”²⁵, occorre considerare detti redditi per intero ai fini della verifica della soglia del reddito complessivo di 28.000 euro.

Sulla base della medesima disposizione²⁶, non rientra nella determinazione del reddito complessivo, il reddito dell’unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

Al riguardo, si precisa che i redditi assoggettati a cedolare secca sugli affitti devono essere considerati nella determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini della verifica della spettanza del *trattamento integrativo*.

In base a quanto previsto dalla disciplina in materia di cedolare secca²⁷, infatti, «*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. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109.*».

Si evidenzia, altresì, che qualora il contribuente, titolare di redditi che consentono la fruizione del beneficio fiscale in argomento, produca anche redditi di lavoro autonomo in regime forfetario²⁸, tali redditi devono essere considerati nella determinazione del reddito complessivo ai fini della verifica della spettanza del trattamento integrativo, stante la previsione²⁹ secondo cui «*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*

²⁴ Articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

²⁵ Articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

²⁶ Vedi nota 20.

²⁷ Articolo 3, comma 7, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

²⁸ Articolo 1, comma 54 e ss. della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

²⁹ Articolo 1, comma 75, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato al regime forfetario».

In definitiva, sono esclusi dal *trattamento integrativo*:

- i contribuenti il cui reddito complessivo non è formato dai redditi specificatamente indicati dall'articolo 1 del *decreto*;
- i contribuenti che non hanno un'imposta lorda generata da predetti redditi superiore alle detrazioni spettanti in relazione ai medesimi³⁰;
- i contribuenti che, pur avendo un'imposta lorda superiore alle detrazioni, sono titolari di un reddito complessivo superiore a euro 28.000.

2. Ambito di applicazione dell'ulteriore detrazione fiscale

Il comma 1 dell'articolo 2 del *decreto* prevede che «*In vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni fiscali, ai titolari dei redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, spetta una ulteriore detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro, di importo pari a:*

a) 480 euro, aumentata del prodotto tra 120 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 35.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 35.000 euro;

b) 480 euro, se il reddito complessivo è superiore a 35.000 euro ma non a 40.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 5.000 euro».

Preliminarmente si rileva che la misura in commento riveste carattere temporaneo, spettando solo per le prestazioni rese dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, in vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni³¹.

Potenziati beneficiari della misura fiscale sono i contribuenti il cui reddito complessivo è formato dalle medesime tipologie di reddito che consentono di accedere al *trattamento integrativo*. Pertanto, con riguardo ai potenziali beneficiari dell'*ulteriore detrazione fiscale*, per la verifica del presupposto in questione si rinvia a quanto già chiarito nel paragrafo precedente.

L'*ulteriore detrazione fiscale* spetta al contribuente titolare di un reddito complessivo riferito al 2020 superiore a 28.000 euro e non oltre 40.000 euro. Resto fermo che nel caso di reddito complessivo pari a 28.000 euro trova applicazione il *trattamento integrativo*.

Per espressa previsione normativa³², così come sopra illustrato in commento al *trattamento integrativo*, anche ai fini del riconoscimento dell'*ulteriore detrazione fiscale*, il reddito complessivo è assunto:

- considerando per intero i redditi agevolati dei docenti e ricercatori e dei soggetti *impatriati*;
- al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

Anche per la verifica della spettanza dell'*ulteriore detrazione fiscale* vale quanto precisato nel paragrafo 1, riguardo alla rilevanza dei redditi assoggettati a cedolare secca sugli affitti e ai redditi assoggettati al regime forfetario ai fini della determinazione del reddito complessivo rilevante per la verifica della spettanza del *trattamento integrativo*.

L'ammontare della detrazione è determinata secondo lo schema indicato nella seguente tabella:

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

³⁰ Articolo 13, comma 1, del TUIR

³¹ Articolo 2, comma 2, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

³² Articolo 3, comma 2, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

Ad esempio, ad un lavoratore che percepisca nel 2020 un reddito complessivo di 32.000 euro spetta una *ulteriore detrazione* annua di importo pari a 531,43 euro. In caso di reddito complessivo, ad esempio, di 36.000 euro il lavoratore avrà invece diritto ad una *ulteriore detrazione* di importo pari a 384,00 euro.

Ai fini dell'utilizzo dell'*ulteriore detrazione*, inoltre, è necessario che il contribuente abbia una "capienza" in termini di imposta e, in caso di "capienza" parziale dell'imposta lorda, il beneficio spetta entro tale limite.

Sono, pertanto, esclusi dall'*ulteriore detrazione*:

- i contribuenti il cui reddito complessivo non è formato dai redditi specificatamente indicati dall'articolo 2 del *decreto*;
- i contribuenti con imposta lorda non "capiente";
- i contribuenti che, pur avendo un'imposta lorda "capiente", sono titolari di un reddito complessivo inferiore o pari a 28.000 euro ovvero superiore a 40.000.

3. Sostituti di imposta tenuti al riconoscimento del *trattamento integrativo* e dell'*ulteriore detrazione fiscale*

Gli articoli 1 e 2 del *decreto* prevedono che i sostituti d'imposta³³, pubblici e privati, riconoscono rispettivamente il *trattamento integrativo* e l'*ulteriore detrazione fiscale* eventualmente spettanti ripartendoli fra le retribuzioni relative a prestazioni rese a decorrere dal 1° luglio 2020, e che i medesimi ne verifichino la spettanza in sede di conguaglio.

Si rammenta che sono sostituti d'imposta³⁴, tenuti ad applicare la ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta dovuta dai percipienti sui redditi di lavoro dipendente:

- gli enti e le società indicati nell'articolo 73, comma 1, del TUIR;
- le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR;

³³ Articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

³⁴ Articolo 23, comma 1, decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
- e imprese agricole;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- il curatore fallimentare;
- il commissario liquidatore;
- il condominio.

I medesimi soggetti sono tenuti ad applicare la ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta dovuta dai percipienti sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente da essi corrisposti³⁵.

Sono tenuti a riconoscere i benefici in commento anche:

- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo;
- le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

4. Adempimenti dei sostituti d'imposta

I sostituti d'imposta, al ricorrere delle condizioni previste dagli articoli 1 e 2 del *decreto* riconoscono rispettivamente il *trattamento integrativo* e l'*ulteriore detrazione fiscale* eventualmente spettanti, ripartendoli fra le retribuzioni relative a prestazioni rese a decorrere dal 1° luglio 2020, verificando in sede di conguaglio la spettanza degli stessi.

I sostituti d'imposta, come anticipato, riconoscono le predette misure senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari a partire dalle retribuzioni relative a prestazioni rese nel mese di luglio 2020.

I sostituti d'imposta devono determinare la spettanza delle agevolazioni e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a loro disposizione.

³⁵ Articolo 24 decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

A tal fine, i sostituti d'imposta devono effettuare le verifiche di spettanza del *trattamento integrativo* e dell'*ulteriore detrazione fiscale* e dei relativi importi in base al reddito previsionale e alle detrazioni riferiti alle somme e valori che saranno corrisposti durante l'anno, nonché in base ai dati di cui entrano in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento.

Inoltre, il sostituto d'imposta non procede all'erogazione del *trattamento integrativo* o dell'*ulteriore detrazione fiscale* nel caso in cui espressamente il lavoratore abbia formulato tale richiesta.

Con riferimento alla erogazione della *ulteriore detrazione fiscale*, in mancanza di una disposizione che stabilisca un ordine di priorità nell'attribuzione delle detrazioni fiscali da riconoscere al contribuente, si ritiene che il sostituto d'imposta debba seguire le regole generali di calcolo e di scomputo dall'imposta lorda.

In particolare, sempreché ci sia capienza di imposta lorda, nell'attribuzione della *ulteriore detrazione fiscale*, in sede di determinazione dell'imposta netta, l'importo massimo dell'agevolazione spettante viene sommato a quello relativo alle altre detrazioni eventualmente spettanti; l'importo complessivo così determinato è quindi portato in diminuzione dell'imposta lorda fino a concorrenza della stessa.

Nell'ipotesi in cui la retribuzione relativa alle prestazioni lavorative rese nel mese di giugno 2020 sia erogata nel successivo mese di luglio, il dipendente non potrà beneficiare del *trattamento integrativo*. In tal caso, tenuto conto della continuità che la norma prevede tra le due misure agevolative susseguenti, nella retribuzione erogata nel mese di luglio dovrà essere riconosciuto il *bonus Irpef*.

Nella particolare ipotesi, in cui per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, non sia possibile riconoscere il *trattamento integrativo* con la retribuzione di luglio 2020, i sostituti riconosceranno il beneficio fiscale a partire dalle retribuzioni erogate nel

successivo mese di agosto, ovvero in sede di conguaglio, ferma restando la ripartizione dell'intero importo spettante per il 2020 tra le retribuzioni per prestazioni rese dal 1° luglio 2020.

Per espressa previsione normativa³⁶, il *trattamento integrativo* spetta «per le prestazioni rese dal 1° luglio 2020», mentre l'*ulteriore detrazione fiscale* spetta «per le prestazioni rese dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020»; entrambi i benefici sono rapportati «al periodo di lavoro».

Per tale ragione, ove ricorrano i presupposti per fruirne, il *trattamento integrativo* previsto per il 2020 per un importo pari a euro 600 e l'*ulteriore detrazione fiscale* prevista solo per il 2020 per un importo determinato secondo lo schema riportato nel paragrafo 2, devono essere rapportati alla durata del rapporto di lavoro, considerando i giorni lavorati nel secondo semestre 2020, composto da 184 giorni.

L'importo delle predette misure agevolative per il 2020 deve essere pertanto determinato dividendo per 184 e moltiplicando per il numero dei giorni lavorati nel secondo semestre 2020.

Ad esempio, nel caso in cui il rapporto di lavoro cessi il 1° ottobre 2020, al lavoratore spetterà il *trattamento integrativo* per un importo pari ad euro 300, essendo 92 i giorni lavorati nel secondo semestre 2020 ($600/184 \cdot 92$).

La ripartizione del beneficio complessivamente spettante tra i periodi di paga potrà avvenire applicando vari criteri, purché oggettivi e costanti, che consentano di ripartire l'intero importo del beneficio spettante tra le retribuzioni dell'anno di riferimento. Ad esempio, è possibile ripartire l'importo del beneficio spettante considerando il numero dei periodi di paga in cui il beneficio stesso è erogato.

Per i rapporti di lavoro che si protraggono per l'intero anno, in cui non appare rilevante ai fini in esame la considerazione dell'esatto numero dei giorni di ciascun mese, l'importo del *trattamento integrativo* di 600 euro su base annua

³⁶ Articolo 1, comma 2 e articolo 2 commi 1 e 2 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

potrà essere erogato, ad esempio, per un importo pari a 100 euro al mese per ciascuno dei sei mesi che vanno da luglio a dicembre 2020. Se l'erogazione avvenisse, per motivi tecnici, ad esempio, nei cinque mesi da agosto a dicembre 2020, l'importo sarebbe di 120 euro al mese.

Nel caso in cui il lavoratore abbia diritto al *bonus Irpef* per le prestazioni rese nel primo semestre 2020, essendo stabilita la misura dell'agevolazione con riferimento all'anno solare, il relativo importo deve essere determinato rapportando i giorni che danno diritto all'agevolazione al numero dei giorni dell'anno solare.

Il numero dei giorni di lavoro relativi al periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2020, non potrà essere, tuttavia, superiore a 181, nonostante il 2020 sia un anno bisestile.

Al riguardo si evidenzia, infatti, che la detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13 del TUIR è calcolata in ragione del periodo di lavoro che, qualora sia riferito all'intero anno solare, è sempre pari a 365 giorni, indipendentemente dalla circostanza che l'anno solare sia bisestile.

L'importo del *bonus Irpef*, stabilito su base annuale, per il 2020 deve essere quindi determinato dividendo per 365 e moltiplicando per il numero dei giorni lavorati nel primo semestre 2020, fino ad un massimo di 181 giorni.

Per l'anno 2021, invece, l'importo del *trattamento integrativo*, pari a 1.200 euro, è determinato considerando il periodo di lavoro con riferimento all'intero anno.

Si segnala, infine, che l'importo del *trattamento integrativo* e dell'*ulteriore detrazione fiscale* riconosciuti sono indicati nella Certificazione Unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CU).

5. Salvaguardia del *bonus Irpef* e del *trattamento integrativo*

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID

il decreto Rilancio³⁷ prevede che «per l'anno 2020 il credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e il trattamento integrativo di cui all'articolo 1 del decreto legge 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21, spettano anche se l'imposta lorda calcolata sui redditi di cui all'articolo 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), del citato testo unico, sia di importo inferiore alla detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del medesimo testo unico, per effetto delle misure a sostegno del lavoro contenute negli articoli 19, 20, 21, 22, 23 e 25 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27».

In base a tale disposizione, il *bonus Irpef*³⁸ e il *trattamento integrativo*³⁹ spettanti, rispettivamente, fino al 30 giugno 2020 e dal 1° luglio 2020, ai lavoratori dipendenti in possesso dei requisiti normativamente previsti sono riconosciuti anche nel caso in cui il lavoratore abbia una imposta lorda, determinata sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente indicati nel paragrafo 1 di ammontare inferiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti, per effetto del minor reddito di lavoro dipendente prodotto nell'anno 2020 a causa delle conseguenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19⁴⁰.

Il sostituto d'imposta, pertanto, se spettanti, riconosce i benefici in argomento per il periodo nel quale il lavoratore fruisce degli ammortizzatori

³⁷ Articolo 128, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

³⁸ Articolo 13, comma 1-bis del TUIR.

³⁹ Articolo 1 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

⁴⁰ Trattasi in particolare dei soggetti che hanno fruito delle misure a sostegno del lavoro contenute negli articoli 19 «Norme speciali in materia di trattamento ordinario di integrazione salariale e di assegno ordinario», 20 «Trattamento ordinario di integrazione salariale per le aziende già in Cassa integrazione straordinaria», 21 «Trattamento di assegno ordinario per i datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso», 22 «Trattamenti di integrazione salariale in deroga», 23 e 25 «Congedi parentali per lavoratori dipendenti pubblici e privati, autonomi, iscritti alla Gestione separata e del settore sanitario e permessi per i sindaci», del decreto-legge n. 18 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

sociali speciali concessi dal cosiddetto *decreto Cura Italia*⁴¹ assumendo, in luogo degli importi delle predette misure di sostegno, la retribuzione contrattuale che sarebbe spettata in assenza dell'emergenza sanitaria da COVID-19.

In particolare, il sostituto d'imposta deve valutare l'informazione relativa alla riduzione del reddito causata dalla fruizione dei predetti ammortizzatori sociali solo dopo aver verificato, sulla base della retribuzione effettivamente percepita, che l'imposta lorda generata dai redditi di lavoro dipendente e dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente indicati nel paragrafo 1 è “*incapiente*”, ossia di importo inferiore a quello delle detrazioni spettanti in relazione ai medesimi redditi.

In tal caso, il sostituto d'imposta deve tener conto della retribuzione contrattuale per la determinazione del reddito di lavoro dipendente che, assieme ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente indicati nel paragrafo 1, devono essere presi in considerazione al fine di verificare il requisito della “*capienza*”, fermo restando che per la determinazione dell'importo del *bonus Irpef*, eventualmente in tal modo spettante, dovrà tener conto della retribuzione effettivamente percepita.

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

Il *decreto Rilancio*⁴² prevede, inoltre, che il sostituto d'imposta eroghi al lavoratore le somme che quest'ultimo non ha percepito a titolo di *bonus Irpef*, nel periodo in cui lo stesso ha fruito di talune misure a sostegno del lavoro previste dal *decreto Cura Italia*⁴³.

Tali somme devono essere corrisposte dal sostituto d'imposta a partire dalla prima retribuzione utile erogata al lavoratore e, comunque, entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio.

⁴¹ Articoli 19, 20, 21, 22, 23 e 25 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

⁴² Articolo 128, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

⁴³ Articoli da 19 a 22 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Nel caso in cui alla data del 1° luglio 2020, risulti cessato il rapporto di lavoro e il sostituto d'imposta non possa procedere ad un nuovo conguaglio di fine rapporto che tenga conto della prevista salvaguardia, il lavoratore potrà recuperare il *bonus Irpef* in sede di dichiarazione dei redditi.

6. *Trattamento integrativo e ulteriore detrazione fiscale non spettanti*

I sostituti d'imposta devono riconoscere il *trattamento integrativo* e l'*ulteriore detrazione fiscale* in base alle informazioni in loro possesso.

I contribuenti che non hanno i presupposti per il riconoscimento dei benefici in argomento, ad esempio perché titolari di un reddito complessivo superiore a 40.000 euro per effetto di redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il *trattamento integrativo* e l'*ulteriore detrazione* eventualmente erogati 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 di lavoro.

Per espressa previsione normativa⁴⁴ i sostituti d'imposta verificano in sede di conguaglio la spettanza del *trattamento integrativo* o dell'*ulteriore detrazione fiscale* erogati.

Qualora in tale sede il *trattamento integrativo* risulti non spettante, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo determinato al netto dell'*ulteriore detrazione fiscale* eventualmente spettante⁴⁵.

Tale chiarimento vale ai fini della elaborazione della busta paga del contribuente e non del versamento allo Stato delle somme recuperate dal sostituto d'imposta; a tale ultimo riguardo si precisa, infatti, che in caso di recupero da parte del sostituto d'imposta del *trattamento integrativo*, pur trattenendo dalla busta paga del contribuente solo l'importo corrispondente alla differenza tra

⁴⁴ Si vedano il comma 3 dell'articolo 1 e il comma 3 dell'articolo 2 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

⁴⁵ Articolo 1 comma 3 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

l'importo del *trattamento integrativo* non spettante e l'importo dell'*ulteriore detrazione fiscale* spettante, il medesimo dovrà riversare allo Stato l'intero importo del *trattamento integrativo* non spettante.

Tale ipotesi potrebbe riguardare, in particolare, i contribuenti con reddito annuo complessivo di circa 28.000 euro.

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

Nel caso in cui l'importo del *trattamento integrativo* o dell'*ulteriore detrazione fiscale* non spettante sia maggiore di 60 euro il recupero è effettuato in otto rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Al riguardo, appare opportuno precisare che, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, il sostituto d'imposta in sede di conguaglio di fine rapporto di lavoro sarà tenuto a recuperare i benefici fiscali non spettanti in un'unica soluzione, indipendentemente dall'importo, in mancanza di ulteriori retribuzioni sulle quali operare il recupero in maniera dilazionata.

Qualora il recupero dei benefici non spettanti non possa avvenire in occasione del conguaglio di fine rapporto di lavoro, ad esempio per incapacienza della retribuzione, si applica la disposizione⁴⁶ secondo cui «*L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapacienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo*».

Come illustrato, per il 2020 sussiste la coesistenza del *bonus Irpef* con il *trattamento integrativo* o con l'*ulteriore detrazione fiscale*, in quanto il primo è

⁴⁶ Articolo 23 comma 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

in vigore fino al 30 giugno 2020, mentre le due nuove misure fiscali entrano in vigore a partire dal 1° luglio 2020.

Pertanto, in relazione a tale periodo di imposta, il datore di lavoro sarà tenuto ad operare un conguaglio fiscale relativamente alle diverse misure agevolative, sia relativamente al *bonus Irpef* eventualmente spettante in relazione al primo semestre, sia relativamente al *trattamento integrativo* o alla *ulteriore detrazione fiscale* eventualmente spettanti per il secondo semestre dell'anno.

In particolare, se a fine anno risulta che il contribuente ha maturato una imposta lorda sui redditi che danno diritto al beneficio fiscale che non supera le detrazioni relative ai medesimi redditi il lavoratore dovrà restituire sia il *bonus Irpef* che il *trattamento integrativo*.

Tale restituzione dovrà avvenire, tuttavia, con regole differenti, stante la vigente normativa; la restituzione del *bonus Irpef* dovrà, infatti, avvenire in unica soluzione con la retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio, mentre la restituzione del *trattamento integrativo*, al netto dell'*ulteriore detrazione* eventualmente spettante, se di importo superiore a 60 euro, dovrà avvenire in 8 rate a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Qualora in sede di conguaglio risulti non spettante l'*ulteriore detrazione fiscale* il sostituto d'imposta provvede al recupero del relativo importo, che, come già detto, se superiore a 60 euro dovrà avvenire in 8 rate a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Questa ipotesi può riguardare sia il contribuente che supera la soglia di reddito complessivo pari a 40.000 euro, sia il contribuente che invece scende sotto il limite reddituale di 28.000 euro.

In tale ultimo caso, il datore di lavoro in sede di conguaglio dovrà recuperare l'*ulteriore detrazione fiscale* non spettante ed erogare il *trattamento integrativo* nella misura di 600 euro, senza effettuare alcuna compensazione tra le somme a debito e quelle a credito.

Nel caso in cui il contribuente abbia percepito il *trattamento integrativo* o l'*ulteriore detrazione fiscale* in tutto o in parte non spettante e tale circostanza

non risulti dal conguaglio effettuato dal sostituto d'imposta, la restituzione del beneficio non spettante dovrà avvenire in sede di dichiarazione dei redditi, eventualmente anche in forma rateizzata secondo le ordinarie modalità.

Tale circostanza ricorre, ad esempio, nel caso in cui il sostituto d'imposta abbia riconosciuto al lavoratore un beneficio che, in sede di dichiarazione dei redditi, risulti in tutto o in parte non spettante per effetto della concorrenza del reddito assoggettato alla cedolare secca sugli affitti alla determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini della verifica della spettanza del *trattamento integrativo* e dell'*ulteriore detrazione fiscale*.

7. Recupero da parte dei sostituti d'imposta del *trattamento integrativo* erogato

Per espressa previsione normativa⁴⁷, i sostituti d'imposta recuperano il credito maturato per effetto dell'erogazione del *trattamento integrativo* mediante l'istituto della compensazione nell'ambito del modello F24⁴⁸.

Al fine di consentire ai sostituti d'imposta il recupero delle somme erogate, alla compensazione in questione non si applica il limite normativamente previsto⁴⁹.

Il credito d'imposta maturato per effetto dell'erogazione del *trattamento integrativo* dovrà essere indicato nel modello di Dichiarazione dei Sostituti d'Imposta e degli Intermediari (Modello 770).

Si segnala che l'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 35/E del 26 giugno 2020 ha istituito i codici tributo "1701" e "170E", da indicare rispettivamente nel modello F24 e nel modello F24 EP, denominati "*Credito maturato dai sostituti d'imposta per l'erogazione del trattamento integrativo - articolo 1, comma 4, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3*".

⁴⁷ Articolo 1 comma 4 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.

⁴⁸ Articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

⁴⁹ Articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Con la citata risoluzione è stato specificato che in sede di compilazione del modello di versamento F24 il codice tributo è esposto nella sezione “*Erario*” in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “*importi a credito compensati*”, con l’indicazione nel campo “*rateazione/regione/prov./mese rif.*” e nel campo “*anno di riferimento*”, del mese e dell’anno in cui è avvenuta l’erogazione del trattamento integrativo, rispettivamente nel formato “00MM” e “AAAA”.

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

Ad esempio, se il sostituto d’imposta paga il 10 settembre 2020 gli stipendi relativi al mese di agosto 2020, attribuendo un *trattamento integrativo* pari a euro 1.000, per la compensazione del credito maturato la sezione “*Erario*” del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.		anno di riferimento		importi a debito versati		importi a credito compensati
1701		09		2020				1000,00
				Totale				1000,00

Ad esempio, se il sostituto d’imposta paga il 27 settembre 2020 gli stipendi relativi al medesimo mese di settembre 2020, erogando un *trattamento integrativo* pari a euro 1.000, per la compensazione del credito maturato la sezione “*Erario*” del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.		anno di riferimento		importi a debito versati		importi a credito compensati
----------------	--	--	--	------------------------	--	-----------------------------	--	---------------------------------

1701		09		2020			1000,00
				Totale			1000,00

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

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 dicembre 2020 gli stipendi relativi al mese di novembre 2020, attribuendo un *trattamento integrativo* pari a euro 1.000, per la compensazione del credito maturato, anche nell'ipotesi in cui il credito sia utilizzato in compensazione nel 2021, la sezione “*Erario*” del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.		anno di riferimento		importi a debito versati		importi a credito compensati
1701		12		2020				1000,00
				Totale				1000,00

L'erogazione del *trattamento integrativo* effettuata nel 2021 entro il 12 gennaio deve essere considerata come avvenuta nel mese di dicembre 2020.

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 gennaio 2021 gli stipendi relativi al mese di dicembre 2020, attribuendo un *trattamento integrativo* pari a euro 1.000, la sezione “*Erario*” del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.		anno di riferimento		importi a debito versati		importi a credito compensati
----------------	--	--	--	------------------------	--	-----------------------------	--	---------------------------------

1701		12		2020			1000,00
				Totale			1000,00

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

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 settembre 2020 gli stipendi relativi al mese di agosto 2020, attribuendo un *trattamento integrativo* pari a euro 1.000, e paga il 10 ottobre 2020 gli stipendi relativi al mese di settembre 2020, attribuendo un *trattamento integrativo* pari a euro 1.000, qualora la compensazione sia effettuata mediante un unico modello F24, la sezione "Erario" andrà compilata nel modo seguente:

codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.		anno di riferimento		importi a debito versati		importi a credito compensati
1701		09		2020				1000,00
1701		10		2020				1000,00
				Totale				2000,00

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

Il sostituto d'imposta dovrà versare l'importo a debito entro gli ordinari termini di versamento delle ritenute d'acconto. In questo caso dovrà essere

utilizzato il codice tributo 1701 o il codice tributo 170E per il versamento dell'importo a debito.

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 novembre 2020 gli stipendi relativi al mese di ottobre 2020, erogando un *trattamento integrativo* pari a euro 1.000, e contestualmente recupera ad altri lavoratori un *trattamento integrativo* pari a euro 400 attribuito nei mesi antecedenti, nella sezione “*Erario*” del modello F24 andranno esposti gli importi nel modo seguente:

codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1701	11	2020		1000,00
1701	11	2020	400,00	
		Totale	400,00	1000,00

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

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 febbraio 2021 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2021 erogando un trattamento pari a euro 800,00 e, in sede di conguaglio nello stesso giorno, un trattamento pari a euro 600, la sezione “*Erario*” del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1701	02	2021		800,00
1701	12	2020		600,00

			Totale				1400,00

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 febbraio 2021 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2021, erogando un *trattamento integrativo* di euro 800,00 e recuperando nello stesso giorno in sede di conguaglio un *trattamento integrativo* pari a euro 600, la sezione “*Erario*” del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.		anno di riferimento		importi a debito versati		importi a credito compensati
1701		02		2021				800,00
1701		12		2020		600,00		
				Totale		600,00		800,00

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

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 febbraio 2021 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2021 erogando un trattamento pari a euro 1.000 e recupera contestualmente in sede di conguaglio la prima di otto rate relativa al trattamento integrativo non spettante riconosciuto nel 2020, pari a euro 500, nella sezione “*Erario*” del modello F24 andranno esposti gli importi nel modo seguente:

codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1701	02	2021		1000,00
1701	12	2020	500,00	
		Totale	500,00	1000,00

Ad esempio, se il sostituto d'imposta paga il 10 marzo 2021 gli stipendi relativi al mese di febbraio 2021 erogando un trattamento pari a euro 1.000 e recuperando la seconda di otto rate relativa al trattamento integrativo non spettante riconosciuto nel 2020, pari a euro 500, nella sezione “*Erario*” del modello F24 andranno esposti gli importi nel modo seguente:

codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1701	03	2021		1000,00
1701	03	2020	500,00	
		Totale	500,00	1000,00

Come stabilito dal comma 3 dell'articolo 1 del *decreto*, i sostituti d'imposta verificano in sede di conguaglio la spettanza del *trattamento integrativo* erogato automaticamente.

Pertanto, qualora in sede di conguaglio, il *trattamento integrativo* si rilevi non spettante, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo tenendo conto dell'*ulteriore detrazione* eventualmente spettante.

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

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

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

Nella sezione “*Erario*” del modello F24 andranno, pertanto, esposti gli importi nel modo seguente:

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

Analogamente, qualora il sostituto d'imposta recuperasse in sede di conguaglio il *trattamento integrativo* pari ad euro 600, riconoscendo al dipendente l'*ulteriore detrazione* per euro 500, generando un'imposta netta più bassa, si potrà determinare, al netto delle ritenute operate nel periodo d'imposta, un credito da conguaglio di fine anno pari, ad esempio, ad euro 400.

Dal momento che la differenza tra il *trattamento integrativo* e l'*ulteriore detrazione* (pari ad euro 100) supera il limite di 60 euro, avrà luogo la rateizzazione, con rate di importo pari ad euro 12,50 ciascuna.

In tale ipotesi, in sede di espletamento delle operazioni di conguaglio, nel modello F24 il sostituto d'imposta dovrà dare evidenza, quale importo a debito

versato, l'importo del *trattamento integrativo*, ridotto della differenza tra lo stesso e l'*ulteriore detrazione*, aumentato dell'importo della rata.

Nella sezione “*Erario*” del modello F24 andranno, pertanto, esposti gli importi nel modo seguente:

codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1701	12	2020	512,50	
1627		2020		400,00
		Totale	512,50	400,00

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

codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1701	03	2020	12,50	
		Totale	12,50	

Infine, qualora in sede di conguaglio oltre al recupero del trattamento integrativo e al riconoscimento dell'ulteriore detrazione, si generasse un ulteriore debito d'imposta, ad esempio di euro 300, il sostituto dovrà darne evidenza distintamente nel modello F24 nel modo rappresentato.

codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
1701	12	2020	600,00	
1001	12	2020	300,00	

			Totale	900,00	
--	--	--	--------	--------	--

8. Contribuenti senza sostituto d'imposta

I contribuenti aventi diritto al *trattamento integrativo* o *all'ulteriore detrazione fiscale*, le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto che non è sostituto di imposta, tenuto al riconoscimento delle misure in commento, possono richiedere i predetti benefici nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di riferimento secondo modalità che saranno specificate nei modelli delle dichiarazioni dei redditi.

9. Rilevanza fiscale del trattamento integrativo

Per espressa previsione del *decreto*⁵⁰ il *trattamento integrativo* «non concorre alla formazione del reddito» e, quindi, le somme incassate a tale titolo non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunale.

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

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)

⁵⁰.Articolo 1 comma 1 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3.