



Percorso di formazione per operatori fiscali

Modulo 5

Quadro C

I redditi di lavoro dipendenti e assimilati



Sommario

Il sostituto d'imposta	2
La Certificazione Unica (CU).....	4
I redditi di lavoro dipendente e assimilati	7
Stipendi e pensioni prodotte all'estero	10
Stipendi.....	10
Redditi prodotti all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto (retribuzioni convenzionali).....	11
Reddito prodotto dai frontalieri.....	12
Attività svolta a bordo di navi	13
Pensioni	13
Borse di studio estere.....	15
Compensi per lavori socialmente utili.....	15
Compensi per lavori socialmente utili agevolati.	15
Compensi per lavori socialmente utili non agevolati.....	16
Somme per premi di risultato e welfare aziendale	16
Bonus IRPEF	19
Detrazioni per la produzione del reddito di lavoro dipendente o di pensione	20
Detrazione per Comparto Sicurezza e Difesa	24
Altri redditi assimilati al lavoro dipendente	25
Detrazioni per la produzione di redditi assimilati al lavoro dipendente	27

Il sostituto d'imposta

Il sostituto d'imposta è colui che per legge sostituisce in tutto o in parte il contribuente (cioè il cosiddetto sostituito) nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, trattenendo le imposte dovute dai compensi, salari, pensioni o altri redditi erogati e versandole successivamente allo Stato.

Le imposte trattenute dal sostituto d'imposta sono operate:

- **a titolo d'imposta**, quando il sostituto trattiene tutta l'imposta, con l'azzeramento del debito del sostituito, il quale è libero da qualsiasi altro adempimento. Ad esempio, nel caso di premi e vincite, chi eroga il premio opera una ritenuta a carico del vincitore a titolo d'imposta, oppure in caso di distribuzione di dividendi soggetti alla cosiddetta "cedolare secca";
- **a titolo di acconto**, quando l'obbligazione del sostituito non si estingue ed egli rimane soggetto passivo dell'imposta. È, ad esempio, il caso del datore di lavoro che opera le trattenute di IRPEF e addizionali sullo stipendio del lavoratore. Si parla di una ritenuta a titolo d'acconto perché il lavoratore, in presenza di altri redditi, potrebbe trovarsi a dover adempiere a degli obblighi tributari quali la presentazione di una dichiarazione dei redditi e il pagamento di una maggiore imposta.

Il sostituto d'imposta rilascia ai propri sostituiti un'apposita certificazione nella quale attesta i redditi erogati e le ritenute operate.

Il sostituto d'imposta, oltre a ricoprire questo importante compito nei confronti dei propri dipendenti o assistiti, è coinvolto anche nell'attività di assistenza fiscale.

La legge attribuisce, infatti, al sostituto d'imposta due distinti compiti nell'ambito della procedura prevista per l'assistenza fiscale a dipendenti e pensionati:

- *un compito, non obbligatorio, di assistenza fiscale vera e propria che prevede il ricevimento delle dichiarazioni precompilate dal proprio sostituito e il loro inoltro all'Agenzia delle entrate;*
- *il compito, in questo caso obbligatorio, di eseguire le operazioni di conguaglio in relazione alle somme da trattenere o da corrispondere relative alle comunicazioni (mod. 730-4) pervenute, in genere dall'Agenzia delle entrate, e che riguardano i risultati determinati dalla liquidazione dei modelli 730 dei suoi sostituiti.*

Per garantire l'esecuzione dei conguagli derivanti dalla liquidazione dei modelli 730 è necessario, quindi, che il sostituto d'imposta a cui dovrà essere inviata tale comunicazione sia correttamente individuato e i suoi dati siano riportati nell'apposito spazio del modello 730.

I contribuenti possessori di redditi di lavoro dipendente, pensione o reddito assimilato a quello di lavoro dipendente possono rilevare tali dati dalla Certificazione Unica consegnata dal

sostituto di imposta (il dipendente di società estera deve indicare i dati relativi alla sede della stabile organizzazione in Italia che effettua le ritenute).

Le informazioni sono presenti nella sezione della Certificazione Unica riservata ai "Dati relativi al datore di lavoro, ente pensionistico o altro sostituto d'imposta".

Attenzione: Nella casella "codice sede" va riportato il codice indicato nel punto 11 della Certificazione Unica – Sezione Dati Anagrafici se la stessa casella risulta compilata.

Se il contribuente ha cambiato o cambierà sostituto d'imposta prima delle operazioni di conguaglio dovrà indicare il **nominativo del nuovo sostituto** che dovrà effettuare i conguagli che, chiaramente, sarà diverso da quello che ha rilasciato la Certificazione Unica. In questo caso i dati andranno richiesti al nuovo sostituto.

Nel caso di **dichiarazione congiunta** vanno indicati i dati del sostituto del dichiarante, mentre nel modello del coniuge dichiarante non va compilato il riquadro.

Nel caso di **dichiarazione presentata per conto di altri** vanno indicati i dati del sostituto del minore o del tutelato, mentre nel modello del rappresentante o tutore non va compilato il riquadro.

Se il contribuente si trova nelle seguenti condizioni:

- *nell'anno d'imposta considerato ha percepito redditi di lavoro dipendente, redditi di pensione e/o alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;*
- *non ha un sostituto d'imposta che sia tenuto a effettuare il conguaglio;*
- *presenta il mod. 730 a un centro di assistenza fiscale (CAF-dipendenti) o a un professionista abilitato*

può presentare il modello 730 senza sostituto barrando l'apposita casella. In questo caso sarà il contribuente a versare tramite modello F24 le imposte che risulteranno dovute o la stessa Agenzia delle entrate ad erogare il credito risultante dalla liquidazione del modello 730.

Attenzione: Si dovrà barrare la casella "**Mod. 730 dipendenti senza sostituto**" anche nel caso in cui si presenti il modello 730 per il contribuente deceduto nell'anno d'imposta considerato e che abbia percepito redditi di lavoro dipendente, redditi di pensione e/o alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

La Certificazione Unica (CU)

La certificazione rilasciata dai sostituti è detta Certificazione Unica. E' chiamata Unica perché costituisce l'unico modello utilizzato dai sostituti per certificare i redditi a vario titolo erogati e le ritenute operate.

Questa certificazione è utilizzata per la stragrande maggioranza dei casi per certificare i redditi di lavoro dipendente e assimilati e quelli di pensione, ma è utilizzata anche per certificare redditi assimilati al lavoro autonomo, alcuni redditi diversi e i redditi percepiti per le locazioni brevi.

Esistono due tipologie di CU:

- **La CU sintetica** rilasciata ai sostituiti entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello cui si riferiscono i redditi certificati;

Attenzione: *In caso di cessazione del rapporto di lavoro è data la possibilità al dipendente di richiedere la C.U. al sostituto d'imposta prima della scadenza ordinaria. In tal caso il sostituto deve rilasciarla entro 12 giorni dalla richiesta.*

- **La CU ordinaria**, trasmessa telematicamente entro il 7 marzo all'Agenzia delle entrate dal sostituto d'imposta e implementata con parte dei dati che erano trasmessi in passato con il modello 770 .

Attenzione: *I dati delle certificazioni trasmesse all'Agenzia delle Entrate popoleranno il modello 730 precompilato.*

Le CU rilasciate dall'INPS non sono più inviate al percettore delle somme; il contribuente che ne abbia necessità può ottenere la propria CU recandosi alla sede INPS più vicina, scaricandola dal sito INPS o prelevandola da INPS tramite un intermediario fiscale opportunamente delegato.

La CU contiene l'indicazione:

- dell'anno d'imposta a cui si riferiscono i redditi (Esempio:CU2020 redditi 2019);
- dei dati anagrafici del datore di lavoro o ente pensionistico;
- dei dati anagrafici del contribuente;
- dei dati fiscali;
- delle annotazioni.

L'esposizione dei dati fiscali deve rispettare la sequenza, la denominazione e l'indicazione del numero progressivo previsto nello schema definito annualmente dall'Agenzia delle entrate, ma il sostituto può omettere l'indicazione della denominazione e del numero progressivo dei campi non compilati. Questa, ad esempio, è la modalità utilizzata da INPS.

Di seguito riportiamo alcuni dati che sono fondamentali per la corretta compilazione di alcuni quadri del modello 730 ma, per uno studio più approfondito dei diversi campi che compongono la Certificazione Unica, si rimanda alle istruzioni della stessa che sono inserite tra le risorse didattiche di studio.

Punto CU	Descrizione	Quadro del 730
Punto 1, 2 e 3	Reddito imponibile rispettivamente di lavoro dipendente e assimilati con contratto a tempo indeterminato, di lavoro dipendente e assimilati con contratto a tempo determinato e di pensione	Quadro C, sezione I
Punto 4 e 5	Reddito imponibile rispettivamente per attività assimilate al lavoro dipendente e assegni periodici corrisposti dal coniuge	Quadro C, sezione II
Punto 6 e 7	Numero di giorni per i quali spettano le detrazioni, rispettivamente di lavoro e di pensione	Quadro C, rigo C5
Punto 21 e 22	Ritenute, rispettivamente, IRPEF e addizionale regionale all'IRPEF	Quadro C, rispettivamente rigo C9 e rigo C10
Punto 26, 27 e 28	Addizionale comunale all'IRPEF trattenute, rispettivamente, in acconto e a saldo per l'anno d'imposta considerato e in acconto per l'anno successivo.	Quadro C, rispettivamente rigo C11, C12 e C13
Punto 121, 122, 124, 126 e 127	Acconti relativi al dichiarante e trattenuti a seguito di assistenza fiscale nell'anno precedente, rispettivamente per primo acconto IRPEF, secondo acconto IRPEF, acconto addizionale comunale, primo acconto cedolare secca e secondo acconto cedolare secca	Quadro F, rigo F1
Punto 321, 322, 324, 326 e 327	Acconti relativi al coniuge e trattenuti a seguito di assistenza fiscale nell'anno	Quadro F, sezione I, rigo F1

	precedente, rispettivamente per primo acconto IRPEF, secondo acconto IRPEF, acconto addizionale comunale, primo acconto cedolare secca e secondo acconto cedolare secca	
Punto 264, 274, 284 e 294	Credito da assistenza fiscale anno precedente non rimborsato	Quadro F, sezione III, rigo F3
Punti da 341 a 352	Oneri detraibili	Quadro E, sezione I
Punto 364, 730 e	Rispettivamente, credito riconosciuto dal sostituto d'imposta per l'ulteriore detrazione per figli a carico che non ha trovato capienza nell'imposta lorda e credito riconosciuto dal sostituto d'imposta con riferimento alla detrazione per canoni di locazione che non ha trovato capienza nell'imposta lorda	Quadro F, sezione IX, rigo F11
Punto 374, 375, 376, 377 e 378	Dati necessari ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero	Quadro G, sezione III, rigo G4
Punto 391, 392 e 393	Bonus IRPEF, rispettivamente, codice bonus, bonus erogato e bonus non erogato	Quadro C, sezione V
Punti da 411 a 423	Dati relativi alla previdenza complementare	Quadro E, sezione II, da E27 a E30
Punti da 571 a 592	Dati relativi alle somme erogate per premi di risultati	Quadro C, sezione I, rigo C4

Oltre ai dati precedentemente riportati, altrettanti importanti sono le informazioni che il sostituto riporta nelle annotazioni, che sono contrassegnate da un codice alfabetico.

Attenzione:

- ✓ *Il contribuente che nell'anno d'imposta ha posseduto soltanto i redditi attestati nella certificazione di lavoro dipendente e assimilati è esonerato dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, purché siano state correttamente effettuate le operazioni di*

conguaglio. Alle stesse condizioni è esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione il contribuente titolare soltanto di più trattamenti pensionistici per i quali si sono rese applicabili le disposizioni relative al "casellario delle pensioni".

- ✓ *La dichiarazione dei redditi deve essere presentata quando nell'importo delle detrazioni della certificazione sono comprese detrazioni alle quali il contribuente non ha più diritto e che, quindi, debbono essere restituite, quali ad esempio, quelle relative a detrazioni per familiari a carico che hanno superato il limite reddituale previsto per essere considerati tali.*
- ✓ *Se il contribuente ha posseduto, nell'anno, in aggiunta ai redditi attestati nella CU, altri redditi da assoggettare a IRPEF deve verificare se sussistono le condizioni per l'esonero dalla presentazione della dichiarazione.*

I redditi di lavoro dipendente e assimilati

In base all'art. 49 del TUIR sono considerati redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti che hanno 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 tale dalla legislazione sul lavoro, corrisposti sia da soggetti che esercitano il ruolo di sostituto d'imposta sia dai privati come ad esempio le retribuzioni corrisposte agli autisti, giardinieri, collaboratori familiari ed altri addetti alla casa.

Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:

- le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
- le indennità e le somme da assoggettare a tassazione corrisposte ai lavoratori dipendenti da parte dell'INPS o di altri Enti. Ad esempio: cassa integrazione guadagni, mobilità, disoccupazione ordinaria e speciale (nell'edilizia, nell'agricoltura, ecc.), malattia, maternità ed allattamento, TBC e post-tubercolare, donazione di sangue, congedo matrimoniale;
- le indennità e compensi, a carico di terzi, percepiti dai lavoratori dipendenti 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;
- i trattamenti periodici integrativi corrisposti dai Fondi Pensione maturati fino al 31 dicembre 2006; nonché l'ammontare imponibile erogato della prestazione maturata dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006, nel caso di riscatto, che non dipenda dal

pensionamento dell'iscritto o dalla cessazione del rapporto di lavoro per mobilità o altre cause non riconducibili alla volontà delle parti (c.d. riscatto volontario);

- le somme percepite come rendita integrativa temporanea (RITA) anticipata nell'eventualità in cui il contribuente opti per la tassazione ordinaria di tali somme;
- i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative;
- i compensi dei lavoratori soci di cooperative di produzione e lavoro, di servizi, agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e della piccola pesca, nei limiti dei salari correnti aumentati del 20%;
- le somme percepite come borsa di studio o assegno, premio o sussidio per fini di studio e di addestramento professionale (tra le quali rientrano le somme corrisposte ai soggetti impegnati in piani di inserimento professionale), se erogate al di fuori di un rapporto di e sempre che non sia prevista una specifica esenzione, quale ad esempio quella stabilita per le borse di studio corrisposte dalle Università ed Istituti di istruzione universitaria (L. 30 novembre 1989, n. 398). Anche gli incentivi economici a favore degli studenti meritevoli erogati in base al D.Lgs. 29 dicembre 2007, n. 262, non essendo finalizzati alla frequenza di corsi di istruzione, non assumono rilevanza né ai fini della tassazione né ai fini degli adempimenti del sostituto d'imposta.

In base all'art. 51 del TUIR il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Non concorrono a formare il reddito:

- ▶ *i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20;*
- ▶ *le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di euro 5,29, aumentato a euro 7 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica, le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione;*
- ▶ *le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici;*
- ▶ *le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in*

conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari fiscalmente a loro carico;

- ▶ *l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari fiscalmente a loro carico;*
- ▶ *le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari fiscalmente a loro carico, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari;*
- ▶ *le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti anche non fiscalmente a carico;*
- ▶ *i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie;*
- ▶ *il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a euro 2.065.83, a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione; qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto sarà assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione;*
- ▶ *le somme trattenute al dipendente per oneri deducibili, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie anch'esse deducibili. Le somme corrisposte a tale titolo sono indicate all'interno della Certificazione Unica;*
- ▶ *le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25% dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta;*
- ▶ *le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia all'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti dei lavoratori dipendenti e le forme sostitutive della medesima, per il periodo successivo alla prima scadenza utile per il pensionamento di anzianità, dopo aver maturato i requisiti minimi secondo la vigente normativa.*

Stipendi e pensioni prodotte all'estero

Rientrano nel reddito complessivo anche i redditi prodotti all'estero, pertanto vanno indicati nella dichiarazione dei redditi gli stipendi, le pensioni e i redditi assimilati percepiti da contribuenti residenti in Italia:

1. *prodotti in un paese estero con il quale non esiste convenzione contro le doppie imposizioni;*
2. *prodotti in un paese estero con il quale esiste convenzione contro le doppie imposizioni in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione sia in Italia sia nello Stato estero;*
3. *prodotti in un paese estero con il quale esiste convenzione contro le doppie imposizioni in base alla quale tali redditi devono essere assoggettati a tassazione esclusivamente in Italia.*

Nei primi due casi il contribuente ha diritto al credito per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, ai sensi dell'art. 165 del Tuir. Nel terzo caso, se i redditi hanno subito un prelievo fiscale anche nello Stato estero di erogazione, il contribuente, residente nel nostro Paese, non ha diritto al credito d'imposta, ma deve richiedere il rimborso delle imposte pagate all'autorità estera competente in base alle procedure stabilite dallo Stato estero.

Di seguito si riportano le modalità di tassazione che riguardano gli stipendi, i redditi e le pensioni percepiti da contribuenti residenti in Italia e provenienti da altri paesi.

Attenzione: *Nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni firmate tra lo Stato italiano e gli altri Stati sono indicati i trattamenti previsti sia per gli stipendi e le pensioni, sia per altre tipologie di reddito.*

Stipendi

Per quanto riguarda gli stipendi, pagati da un datore di lavoro privato, in quasi tutte le convenzioni (ad es. quelle con Argentina, Australia, Belgio, Canada, Germania, Regno Unito, Spagna, Svizzera e Stati Uniti) è prevista la tassazione esclusiva in Italia quando esistono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- ▶ *il lavoratore residente in Italia presta la sua attività nel Paese estero per meno di 183 giorni;*
- ▶ *le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro residente in Italia;*
- ▶ *l'onere non è sostenuto da una stabile organizzazione o base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato.*

Redditi prodotti all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto (retribuzioni convenzionali)

In base all'art. 51, comma 8 bis, del TUIR il reddito dei dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali.

Si tratta di quei soggetti che pur avendo soggiornato all'estero per più di 183 giorni sono considerati residenti in Italia in quanto hanno mantenuto in Italia i propri legami familiari ed il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali.

Le retribuzioni convenzionali si applicano soltanto al verificarsi delle seguenti condizioni:

- permanenza all'estero per più di 183 giorni
ai fini del computo dei giorni, il periodo non necessariamente deve risultare continuo
"mentre è sufficiente che il lavoratore presti la propria opera all'estero per un minimo di 183 giorni nell'arco di dodici mesi";
- rapporto esclusivo di lavoro
il datore di lavoro deve stipulare con il dipendente uno specifico contratto da cui risulti la esclusività (nonché il rapporto in via continuativa) della prestazione svolta all'estero;
- rapporto di lavoro in via continuativa.

In assenza anche di una sola delle citate condizioni, trova applicazione la retribuzione effettiva.

Ovviamente, questa normativa non trova applicazione, qualora il contribuente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni e lo stesso preveda per il reddito di lavoro dipendente la tassazione esclusivamente nel Paese estero.

Gli aspetti che si devono tenere in considerazione ai fini dell'applicazione della retribuzione convenzionale sono, quindi:

- il periodo di 183 giorni non deve essere necessariamente continuativo e comprende anche i periodi di ferie, malattia, ecc.;
- i "dodici mesi" non coincidono necessariamente con periodo d'imposta, pertanto, ad esempio un lavoratore che ha soggiornato all'estero dal 1 febbraio 2018 al 1 aprile 2019, rientra nei presupposti di applicazione del reddito convenzionale;
- è necessario che venga stipulato uno specifico contratto che preveda l'esecuzione della prestazione in via esclusiva all'estero;
- in base all'art. 23, comma 1-bis del DPR 600 del 1973 i datori di lavoro che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero devono in ogni caso

operare le relative ritenute fiscali, calcolate tenendo conto della base imponibile determinata in modo convenzionale;

- non si applica alle ipotesi di "trasferta" per mancanza del requisito della continuità e della esclusività dell'attività lavorativa all'estero.

Le retribuzioni convenzionali sono stabilite annualmente con decreto del ministro del Lavoro e della Previdenza Sociale, di concerto con il ministero dell'Economia e delle Finanze e individuano, per ciascun settore economico e per ciascuna fascia retributiva, degli importi minimi e massimi mensili. In corrispondenza di questo "gap" è fissato l'importo convenzionale, definito annualmente.

La disciplina convenzionale prevede l'utilizzo di una retribuzione determinata in modo forfetario.

La retribuzione convenzionale imponibile è determinata dal raffronto con la retribuzione nazionale.

Per retribuzione nazionale si intende il trattamento previsto dal contratto collettivo, comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo tra le parti, con esclusione dell'indennità estero.

L'importo così calcolato deve essere diviso per 12 e raffrontando il risultato del calcolo con la tabella del settore corrispondente deve essere individuata la fascia retributiva da prendere a riferimento. individuata la fascia di riferimento la retribuzione utile ai fini fiscali è rappresentata dallo scaglione più elevato.

La mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione di questo regime.

In caso di assunzioni, risoluzioni del rapporto di lavoro, trasferimenti da o per l'estero avvenuti nel corso del mese, per calcolare correttamente la retribuzione, i valori convenzionali devono essere divisi in ragione di 26 giornate.

Anche se il contratto di lavoro prevede che il rapporto di lavoro sia svolto a tempo parziale, la retribuzione convenzionale può essere ridotta proporzionalmente alla riduzione dell'orario di lavoro.

Reddito prodotto dai frontalieri

In base alla normativa comunitaria è lavoratore frontaliere il lavoratore occupato sul territorio di uno Stato membro e residente sul territorio di un altro Stato membro, dove torna quotidianamente o almeno una volta alla settimana.

Le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, valide per la determinazione del regime fiscale applicabile ai lavoratori frontalieri, ritengono elementi costitutivi della nozione di lavoro

frontaliero sia la residenza sia la condizione di lavoro all'estero presso una zona di frontiera e/o in Paesi limitrofi, che in ciascuna convenzione sono definite secondo regole simili ma non univoche.

Il regime fiscale a cui sono soggetti i lavoratori frontalieri rinvia interamente alle convenzioni fiscali bilaterali sottoscritte dagli Stati membri per evitare la doppia imposizione sui redditi transnazionali. Ne deriva che i criteri impositivi possono considerare la tassazione del frontaliero nello Stato di residenza, nello Stato del luogo di lavoro, o in entrambi, in virtù di quanto concordato nel rispetto della sovranità fiscale di ciascuno dei Paesi contraenti.

Il regolamento specifico in materia di lavoro frontaliero, contenuto nei trattati interstatali di doppia imposizione, attribuisce generalmente il diritto di tassazione allo Stato di residenza piuttosto che allo Stato del luogo di lavoro. Se il luogo di residenza e/o quello di lavoro sono situati al di fuori della zona frontiera, il reddito di lavoro viene tassato alla fonte, ossia nel Paese in cui il lavoratore è occupato.

I redditi dei soggetti residenti nel territorio dello stato, derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi, sono imponibili ai fini IRPEF per la parte eccedente 7.500 euro.

Attività svolta a bordo di navi

L'art. 15 della convenzione OCSE, con riferimento ai redditi derivanti da un'attività dipendente svolta a bordo di navi o di aeromobili utilizzati in traffico internazionale prevede l'imponibilità nello Stato in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa.

L'art. 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88, ha stabilito che, con riferimento al comma 8-bis, «per i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera, per i quali non è applicabile il calcolo sulla base della retribuzione convenzionale, continua a essere escluso dalla base imponibile fiscale il reddito derivante dall'attività prestata su tali navi per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi». Di conseguenza, in tal caso non sussiste alcun obbligo di dichiarazione.

Pensioni

Sono pensioni estere quelle corrisposte da un ente pubblico o privato di uno Stato estero a seguito del lavoro prestato in quello Stato e percepite da un residente in Italia. Con alcuni Paesi sono in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito, in base alle quali le pensioni di fonte estera sono tassate in modo diverso, a seconda che si tratti di pensioni pubbliche o di pensioni private.

Sono pensioni pubbliche quelle pagate da uno Stato o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un ente locale. In linea generale tali pensioni sono imponibili soltanto nello Stato da cui provengono.

Sono pensioni private quelle corrisposte da enti, istituti od organismi previdenziali dei Paesi esteri preposti all'erogazione del trattamento pensionistico.

In linea generale tali pensioni sono imponibili soltanto nel paese di residenza del beneficiario.

Più in particolare, in base alle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni, le pensioni erogate ad un contribuente residente in Italia da enti pubblici e privati situati nei seguenti Paesi sono così assoggettate a tassazione:

- *Argentina - Regno Unito - Spagna - Stati Uniti - Venezuela - Le pensioni pubbliche sono assoggettate a tassazione solo in Italia se il contribuente ha la nazionalità italiana. Le pensioni private sono assoggettate a tassazione solo in Italia;*
- *Belgio - Germania - Le pensioni pubbliche sono assoggettate a tassazione solo in Italia se il contribuente ha la nazionalità italiana e non anche quella estera. Se il contribuente ha anche la nazionalità estera la pensione viene tassata solo in tale Paese. Le pensioni private sono assoggettate a tassazione solo in Italia;*
- *Francia - Le pensioni pubbliche di fonte francese sono di norma tassate solo in Francia. Tuttavia le stesse sono assoggettate a tassazione solo in Italia se il contribuente ha la nazionalità italiana e non quella francese.*

Le pensioni private francesi sono tassate, secondo una regola generale, solo in Italia, tuttavia le pensioni che la vigente Convenzione Italia-Francia indica come pensioni pagate in base alla legislazione di "sicurezza sociale" sono imponibili in entrambi gli Stati;

- *Australia - Sia le pensioni pubbliche sia le pensioni private sono assoggettate a tassazione solo in Italia;*
- *Canada - Sia le pensioni pubbliche sia quelle private sono assoggettate a tassazione solo in Italia se l'ammontare non supera il più elevato dei seguenti importi: 12.000 dollari canadesi o l'equivalente in euro. Se viene superato tale limite le pensioni sono tassabili sia in Italia sia in Canada e in Italia spetta il credito per l'imposta pagata in Canada in via definitiva.*

Nel caso siano state percepite pensioni canadesi "di sicurezza sociale", ad esempio la pensione OAS (Old Age Security), o pensioni pubbliche esse sono tassabili esclusivamente in Canada;

- *Svizzera - Le pensioni pubbliche sono tassate solo in Svizzera se il contribuente possiede la nazionalità svizzera; in caso contrario sono tassate solo in Italia. Le pensioni private sono tassate solo in Italia. Le rendite corrisposte da parte dell'Assicurazione Svizzera per la vecchiaia e per i superstiti (rendite AVS) non devono essere dichiarate in Italia se assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di imposta dall'istituto italiano che le ha erogate. Le rendite corrisposte da parte della gestione della previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità svizzera (LPP), ivi comprese le prestazioni erogate dagli enti o istituti svizzeri di prepensionamento, maturate sulla base anche di contributi*

previdenziali tassati alla fonte in Svizzera e in qualunque forma erogate, non devono essere dichiarate se assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta dall'intermediario che le ha erogate.

Le pensioni estere di invalidità, se equiparate alla rendita INAIL, non sono tassate in Italia. Le rendite di pensione estera di cui sono titolari i minatori che hanno contratto malattie professionali sono esenti da IRPEF. Le stesse rendite sono assoggettate a tassazione in caso di decesso del titolare e subentro del coniuge.

Borse di studio estere

Devono essere dichiarate le borse di studio percepite da contribuenti residenti in Italia, a meno che non sia prevista una esenzione specifica, quale ad esempio quella stabilita per le borse di studio corrisposte dalle Università ed Istituti di istruzione universitaria e dalla provincia autonoma di Bolzano.

La regola della tassazione in Italia si applica generalmente anche sulla base delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi. Ad esempio, con la Francia, la Germania, il Regno Unito e gli Stati Uniti, è previsto che se un contribuente residente in Italia soggiorna per motivi di studio in uno degli Stati esteri considerati ed è pagato da un soggetto residente nel nostro Paese, è tassabile soltanto in Italia; se invece la borsa di studio è pagata da un soggetto residente nello Stato estero di soggiorno, quest'ultimo può tassare il reddito ma il contribuente deve dichiararlo anche in Italia e chiedere il credito per l'imposta pagata all'estero.

Compensi per lavori socialmente utili

Si definiscono Lavori Socialmente Utili (LSU) le attività che hanno per oggetto la realizzazione di opere e la fornitura di servizi di utilità collettiva mediante l'utilizzo di particolari categorie di soggetti.

I compensi per i lavori socialmente utili hanno trattamenti differenti in base al reddito complessivo e all'età del percipiente.

Compensi per lavori socialmente utili agevolati.

L'art.52, lettera d-bis del Testo Unico delle Imposte sui redditi ha previsto agevolazioni per i percipienti dei compensi per lavori socialmente utili che rispettino i seguenti requisiti:

- abbiano raggiunto l'età per la pensione di vecchiaia in base alla vigente normativa,
- abbiano un reddito complessivo non superiore a euro 9.296,22, al netto della deduzione prevista per l'abitazione principale e per le relative pertinenze.

In questo caso le somme che eccedono euro 3.098,74 sono assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, mentre nel caso in cui il compenso percepito non ecceda 3.098,74 euro tale reddito è escluso da imposizione.

Nel caso in cui si abbia come unico reddito quello percepito per i lavori socialmente utili sottoposti a tassazione agevolata, poichè la ritenuta eventualmente operata è a titolo d'imposta, il lavoratore è esonerato dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Se i compensi hanno fruito del regime agevolato, nella Certificazione Unica sono riportati sia i compensi esclusi dalla tassazione (quota esente, punto 496) sia quelli assoggettati a tassazione (quota imponibile, punto 497) nonché le ritenute dell'IRPEF (punto 498) e dell'addizionale regionale (punto 499) trattenute dal datore di lavoro.

In questo caso, nella compilazione del quadro C, a colonna 3, si dovrà riportare la somma dei due importi relativi alla quota esente e alla quota imponibile.

Compensi per lavori socialmente utili non agevolati

In assenza dei requisiti previsti (età per la pensione di vecchiaia e reddito globale inferiore a 9.296,22 euro al netto dell'abitazione principale e delle relative pertinenze) i compensi percepiti per i lavori socialmente utili sono tassati allo stesso modo dei redditi da lavoro dipendente e assimilato e concorrono al reddito imponibile ai fini dell'IRPEF.

Se i compensi non hanno fruito del regime agevolato e pertanto sono stati assoggettati a regime ordinario, i compensi percepiti per lavori socialmente utili sono stati indicati nel punto 1 (tempo indeterminato) e/o 2 (tempo determinato) della Certificazione Unica.

In questo caso l'importo dei compensi indicati nel punto 1 e/o 2 della CU dovrà essere indicato a colonna 3 del quadro C, riportando nella relativa casella di colonna 1 il codice 2.

Attenzione: *Se il reddito complessivo del lavoratore, al netto della deduzione per l'abitazione principale e le relative pertinenze, risulta superiore a **9.296,22 euro**, i compensi erogati per lavori socialmente utili saranno assoggettati a IRPEF e all'addizionale regionale e comunale all'IRPEF anche se hanno fruito del regime agevolato risultante dalla Certificazione Unica.*

Somme per premi di risultato e welfare aziendale

L'articolo 1, commi 182-190 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016) ha previsto misure fiscali agevolative per le retribuzioni premiali, anche in collegamento con la partecipazione dei dipendenti all'organizzazione del lavoro, nonché per lo sviluppo del welfare aziendale, che si sostanzia nell'attribuzione di opere, servizi nonché in alcuni casi somme sostitutive (benefit), connotati da particolari rilevanza sociale.

La tassazione agevolata è applicabile soltanto ai lavoratori dipendenti del settore privato, titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo determinato o indeterminato che nell'anno d'imposta hanno percepito compensi per premi di risultato o somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili d'impresa e che nell'anno d'imposta precedente abbiano percepito redditi da lavoro dipendente d'importo non superiore a 80.000 euro.

Per le retribuzioni premiali derivanti da contratti collettivi aziendali o territoriali è prevista l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale nella misura del 10%, salvo espressa rinuncia scritta del lavoratore.

A partire dall'anno d'imposta 2017 sono agevolabili i premi d'importo complessivamente:

- ▶ **non superiore a 3.000 euro** (in questo caso risultano compilati con il codice 1 i punti 571 e/o 591 della Certificazione Unica)
- ▶ **fino a 4.000 euro** se l'azienda coinvolge pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro e se i contratti collettivi aziendali o territoriali sono stati stipulati fino al 24 aprile 2017 (in questo caso risultano compilati con il codice 2 i punti 571 e/o 591 della Certificazione Unica)

Attenzione: Per i contratti stipulati successivamente al 24 aprile 2017 l'importo massimo su cui applicare la tassazione agevolata è pari a 3.000 euro.

Tale sistema prevede che le retribuzioni premiali siano erogate:

- ▶ o sotto forma di compensi per premi di risultato o di partecipazione agli utili dell'impresa e in tal caso sono assoggettate ad un'imposta sostitutiva del 10%;
- ▶ o, a richiesta del lavoratore e purché previsto dalla contrattazione di secondo livello, sotto forma di benefit, quali prestazioni, opere, servizi corrisposti al dipendente in natura o sotto forma di rimborso spese con finalità che è possibile definire di rilevanza sociale. I benefit non sono assoggettati ad alcuna imposizione entro i limiti dell'importo del premio agevolabile;
- ▶ o, a scelta del lavoratore, sotto forma di auto aziendali, prestiti, alloggi o fabbricati concessi in uso o comodato o servizi di trasporto ferroviario di persone. In questo caso il valore di tali benefit è assoggettato a imposizione ordinaria, non è possibile assoggettarli a tassazione sostitutiva.

Attenzione:

- ✓ Si può fruire del regime agevolativo previsto per le somme percepite per premi di risultato solo se sono stati stipulati contratti collettivi di secondo livello che, entro trenta giorni

dalla stipula, sono stati depositati telematicamente presso la competente Direzione territoriale del lavoro.

- ✓ *In generale l'imposta sostitutiva è applicata direttamente dal sostituto d'imposta, tranne nei casi di espressa rinuncia in forma scritta da parte del lavoratore oppure perché il datore di lavoro ha verificato che la tassazione ordinaria è più favorevole per il lavoratore.*

I premi di risultato indicati nelle CU devono essere **obbligatoriamente riportati nel quadro C** e precisamente **nel rigo C4**.

Il contribuente può decidere di **modificare la tassazione operata dal sostituto** se ritiene quest'ultima meno vantaggiosa e si trova, ad esempio, in una delle seguenti condizioni:

- a) *avere interesse ad assoggettare a tassazione ordinaria i compensi percepiti per premi di risultato ai quali il datore di lavoro ha applicato l'imposta sostitutiva (punti 572, e/o 576, 592 e 596 della Certificazione Unica compilati). In tal caso il contribuente farà concorrere alla formazione del reddito complessivo i suddetti compensi considerando le imposte sostitutive trattenute quali ritenute IRPEF a titolo d'acconto;*
- b) *avere interesse ad assoggettare a tassazione sostitutiva i compensi percepiti per premi di risultato che il datore di lavoro ha assoggettato a tassazione ordinaria (punto 578 e/o 598 della Certificazione Unica compilato). Condizione necessaria per esercitare tale opzione è quella di aver percepito nell'anno precedente un reddito di lavoro dipendente non superiore a 80.000 euro. In tal caso il contribuente non comprenderà nel reddito complessivo i suddetti compensi (entro il limite di 3.000 o 4.000 euro lordi) e calcolerà sugli stessi l'imposta sostitutiva del 10%.*

Attenzione:

- ✓ *Il contribuente che **ha percepito compensi per premio di risultato da più datori di lavoro ed è in possesso di più modelli di Certificazione Unica** tutti non conguagliati oppure di alcuni modelli non conguagliati e altri conguagliati, potrebbe aver fruito della tassazione agevolata su un ammontare di compensi superiore al limite previsto. In questo caso presentando la dichiarazione dei redditi si procederà al conguaglio degli importi indicati nelle varie CU in modo di assoggettare a tassazione ordinaria l'ammontare dei compensi percepiti che eccede il limite dei 3.000 euro.*
- ✓ *Nell'eventualità in cui il contribuente **sia in possesso anche di Certificazioni Uniche rilasciate da aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro**, il limite fino a 4.000 euro può essere applicato solo se l'importo o la somma degli importi dei compensi percepiti per premi di risultato indicati in tali Certificazioni Uniche (somma dei punti 572, 573, e 578 e 579 delle Certificazioni Uniche con codice 2 nel punto 571 e/o somma dei punti 592, 593 e 598 e 599 delle Certificazioni Uniche con codice 2 nel punto 591) è di ammontare superiore ai 3.000*

euro. In tal caso la tassazione agevolata sarà applicata solo sui premi di risultato che nelle Certificazioni Uniche sono individuati con il codice 2. Diversamente si applicherà sempre il limite dei 3.000 euro. Per consentire al contribuente di determinare il limite di volta in volta applicabile occorre compilare tanti moduli quante sono le Certificazioni Uniche in possesso del contribuente.

- ✓ Se il contribuente ha percepito compensi da uno o più datori di lavoro e, quindi, **è in possesso di uno o più modelli di Certificazione Unica**, nei quali in tutti o in parte risultano compilati i punti da 571 a 599, **ma il datore di lavoro ha assoggettato questi compensi a imposta sostitutiva in mancanza dei requisiti previsti**, in dichiarazione, dovrà assoggettare a tassazione ordinaria i compensi ricevuti.

Bonus IRPEF

L'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, riguardante la "Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati", riconosce un credito 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 loro spettanti.

L'importo del credito è di **960 euro** per i possessori di reddito complessivo non superiore a **24.600 euro**; in caso di superamento del predetto limite, il credito decresce fino ad azzerarsi al raggiungimento di un reddito complessivo pari a 26.600 euro.

Attenzione: Ai fini del riconoscimento del Bonus IRPEF è necessario aumentare il reddito complessivo dal reddito derivante da cedolare secca e della quota di reddito esente prevista per i ricercatori e per i lavoratori rientrati in Italia e diminuito della deduzione per abitazione principale.

Il credito è rapportato al periodo di lavoro, considerando il numero di giorni di lavoro nell'anno.

Attenzione: Il CAF, che presta l'assistenza fiscale, è tenuto a ricalcolare l'ammontare del credito spettante tenendo conto di tutti i redditi dichiarati ed indicarlo nel prospetto di liquidazione mod. 730/3.

Il sostituto d'imposta deve obbligatoriamente indicare se ha o meno erogato il Bonus al percipiente (Punto 391 del C.U.) e riportare l'ammontare del bonus eventualmente erogato (Punto 392 della CU).

Le indicazioni presenti nella CU **devono essere obbligatoriamente riportate nel rigo C14 del modello 730.**

L'importo del bonus da erogare o da recuperare in sede di dichiarazione costituisce una componente positiva o negativa che rileva ai fini della determinazione dell'IRPEF e che trova una sua collocazione dopo la determinazione del rigo differenza (rigo 60 del mod. 730-3).

Detrazioni per la produzione del reddito di lavoro dipendente o di pensione

Le detrazioni, riconosciute in misura forfettaria, per la produzione del reddito di lavoro dipendente e assimilati sono previste dall'art. 13 del TUIR.

Si tratta di detrazioni cosiddette "teoriche" in quanto per ottenere gli importi effettivamente spettanti si dovrà tener conto della specificità del singolo contribuente.

Le **detrazioni per lavoro dipendente** spettano nella misura prevista dall'**art. 13, comma 1 del TUIR**. Si tratta, come detto in precedenza di importi teorici, infatti, dovranno essere rapportati al periodo di lavoro nell'anno e al reddito complessivo, che deve essere considerato al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze ma deve comprendere il reddito dei fabbricati per i quali si è optato per la cedolare secca.

Attenzione: La detrazione risulta inversamente proporzionale al reddito, infatti, maggiore è il reddito e minore è la detrazione spettante, fino ad annullarsi quando il reddito raggiunge i 55.000 euro.

Le detrazioni teoriche sono riassunte nella seguente tabella:

Reddito complessivo (1)	Importo detrazione (2)
Non superiore a euro 8.000	1.880 (3)
Compreso tra euro 8.001 e 28.000	$978 + \frac{902 \times (28.000 - \text{reddito complessivo})}{20.000}$
Compreso tra euro 28.001 e 55.000	$978 \times \frac{55.000 - \text{reddito complessivo}}{27.000}$
Oltre euro 55.000	0

(1) Il reddito complessivo è al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze. Nel reddito complessivo è compreso anche il reddito dei fabbricati assoggettato alla cedolare secca sulle locazioni.

(2) Se il risultato dei rapporti è maggiore di 0, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

(3) L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore:

- a **690 euro** per i **rapporti di lavoro a tempo indeterminato**
- a **1.380 euro** per i **rapporti di lavoro a tempo determinato**.

Attenzione:

- ✓ *Le indennità sostitutive di reddito erogate dall'INPS che costituiscono reddito di lavoro dipendente se percepite in sostituzione di tale reddito, poiché sono erogate limitatamente al periodo di inattività del lavoratore ed hanno, quindi, carattere temporaneo, ai fini della determinazione dell'importo della detrazione minima spettante le stesse possono essere considerate come redditi inerenti a "rapporti di lavoro a tempo determinato"; conseguentemente, se il reddito complessivo non supera 8.000 euro la detrazione minima spettante non potrà essere inferiore a 1.380 euro.*
- ✓ *Se il contribuente ha percepito sia redditi di lavoro dipendente derivanti da un rapporto a tempo indeterminato che redditi di lavoro dipendente derivanti da un rapporto a tempo determinato, può usufruire come detrazione minima di quella più favorevole e cioè euro 1.380.*

I redditi assimilati per i quali spetta la detrazione nella misura prevista per il lavoro dipendente sono quelli che hanno concorso alla formazione del reddito complessivo e che sono percepiti da:

- ▶ soci di cooperative di produzione e lavoro e delle altre cooperative purché il rapporto, diverso da quello associativo, intercorrente con la cooperativa, sia di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa;
- ▶ lavoratori che percepiscono indennità da terzi in relazione a prestazioni rese in connessione alla loro qualità di lavoratori dipendenti;
- ▶ percettori di borse di studio, di premi o di sussidi corrisposti per fini di studio o di addestramento professionale;
- ▶ collaboratori coordinati e continuativi (articolo 50, comma 1, lettera c-bis);
- ▶ sacerdoti;
- ▶ titolari di trattamenti pensionistici integrativi erogati dalla previdenza complementare;
- ▶ lavoratori impiegati in attività socialmente utili.

Il periodo di lavoro è riportato dal sostituto d'imposta al **punto 6** della Certificazione Unica, ma ci sono casi particolari dove l'individuazione del periodo di lavoro da considerare per il calcolo della detrazione risulta più complessa.

Vediamo in sintesi alcune di queste situazioni:

- ▷ **Contratti di lavoro dipendente a tempo determinato che prevedono prestazioni "a giornata" (ad es. per i lavoratori edili e i braccianti agricoli)**

Le festività, i giorni di riposo settimanale e i giorni non lavorativi compresi nel periodo che intercorre tra la data di inizio e quella di fine di tali rapporti di lavoro devono essere determinati proporzionalmente al rapporto esistente tra le giornate effettivamente lavorate e quelle previste come lavorative dai contratti collettivi nazionali di lavoro e dai contratti integrativi territoriali applicabili per i contratti a tempo indeterminato delle medesime categorie. Il risultato del rapporto, se decimale, va arrotondato all'unità successiva.

▷ **Indennità o somme erogate dall'INPS o da altri Enti**

Le detrazioni per lavoro dipendente spettano nell'anno in cui si dichiarano i relativi redditi. In tali casi nel rigo C5 colonna 1 vanno indicati i giorni, la cui somma non può essere superiore a 365, che hanno dato diritto a tali indennità

Attenzione: *Se i redditi percepiti si riferiscono ad anni precedenti nel conteggio dei giorni si dovrà tener conto anche di tali periodi.*

▷ **Borse di studio**

Il numero dei giorni da indicare nel rigo C5 colonna 1 è quello compreso nel periodo dedicato allo studio, anche se relativo ad anni precedenti, per il quale è stata concessa la borsa di studio. Pertanto, se la borsa di studio è stata erogata per il rendimento scolastico o accademico, la detrazione spetta per l'intero anno; se, invece, è stata corrisposta in relazione alla frequenza di un particolare corso, spetta per il periodo di frequenza obbligatoria prevista.

▷ **Indennità speciale in agricoltura**

I giorni da indicare nel rigo C5 colonna 1 sono quelli risultanti dalla relativa certificazione e per i quali il contribuente ha percepito l'indennità di disoccupazione.

Attenzione: *Tra i giorni relativi ad anni precedenti, per i quali spetta il diritto alle detrazioni, non vanno considerati quelli compresi in periodi di lavoro per i quali già si è fruito in precedenza delle detrazioni.*

Le **detrazioni per pensione** spettano nella misura prevista dall'**art. 13, comma 3 del TUIR**. Anche in questo caso si tratta di detrazioni "teoriche" in quanto gli importi effettivamente spettanti saranno determinati tenendo conto della specificità del singolo contribuente in relazione ai giorni di pensione e al reddito complessivo conseguito.

Il periodo di pensione è riportato dal sostituto d'imposta al **punto 7** della Certificazione Unica.

Le detrazioni teoriche sono riassunte nella seguente tabella:

Reddito complessivo (1)	Importo detrazione (2)
Non superiore a euro 8.000	1.880 (3)
Compreso tra euro 8.001 e 15.000	$1.297 + \frac{583 \times (15.000 - \text{reddito complessivo})}{7.000}$
Compreso tra euro 15.001 e 55.000	$1.297 \times \frac{55.000 - \text{reddito complessivo}}{40.000}$
Oltre euro 55.000	0

(1) Il reddito complessivo è al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze. Nel reddito complessivo è compreso anche il reddito dei fabbricati assoggettato alla cedolare secca sulle locazioni.

(2) Se il risultato dei rapporti è maggiore di 0, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

(3) L'ammontare della **detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 713 euro.**

Attenzione: Se nello stesso anno sono state percepite diverse tipologie di redditi le relative detrazioni non sono cumulabili tra loro. La non cumulabilità della detrazione di lavoro dipendente e di quella di pensione è riferita al periodo dell'anno nel quale il contribuente ha percepito sia redditi di lavoro dipendente che di pensione. Invece, se i redditi di lavoro dipendente e di pensione si riferiscono a periodi diversi dell'anno, spettano entrambe le relative detrazioni ciascuna delle quali rapportata al periodo di lavoro o di pensione considerato.

Detrazione per Comparto Sicurezza e Difesa

L'art. 45, comma 2, del decreto legislativo n. 95 del 2017 ha previsto per il personale militare delle Forze armate, compreso il Corpo delle capitanerie di porto, e il personale delle Forze di Polizia ad ordinamento civile e militare in servizio nel 2019 una riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

L'agevolazione spetta ai lavoratori che nel 2018 hanno percepito un reddito di lavoro dipendente non superiore a 28.000 euro.

La riduzione d'imposta è determinata dal datore di lavoro sul trattamento economico accessorio riportato al punto 381 della CU.

Nel caso in cui la detrazione d'imposta non trovi capienza nell'imposta lorda, la parte eccedente può essere fruita in detrazione dell'imposta dovuta sulle medesime retribuzioni corrisposte nell'anno d'imposta ed assoggettate a tassazione separata.

Attenzione: *Se il sostituto non ha riconosciuto la detrazione il contribuente potrà fruirne in dichiarazione se nelle annotazioni è indicato il codice BO. In tal caso si dovrà compilare il rigo C15 con le informazioni necessarie.*

Altri redditi assimilati al lavoro dipendente

Nell'art. 50 del TUIR sono ricompresi anche altri redditi assimilati al lavoro dipendente che sono caratterizzati dalla detrazione spettante che, in questi casi, è anch'essa **rapportata al reddito complessivo**, al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze e comprensivo del reddito dei fabbricati assoggettato alla cedolare secca sulle locazioni, ma **non al periodo di lavoro nell'anno**.

Si tratta di:

- ▶ Assegni periodici corrisposti all'ex coniuge. Si tratta di assegni, percepiti a seguito di separazione legale, di divorzio o annullamento del matrimonio. Rientrano in tale fattispecie anche gli importi stabiliti a titolo di spese per il canone di locazione e spese condominiali, disposti dal giudice, e percepiti periodicamente dall'ex-coniuge (c.d. "contributo casa"). Sono esclusi, invece, quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale, divorzio o annullamento del matrimonio. Pertanto, se il provvedimento dell'autorità giudiziaria non distingue la quota per l'assegno periodico destinata al coniuge da quella per il mantenimento dei figli, l'assegno o il "contributo casa" si considerano destinati al coniuge per metà del loro importo.
- ▶ Assegni periodici comunque denominati alla cui produzione non concorrono né capitale né lavoro (escluse le rendite perpetue), compresi gli assegni testamentari, quelli alimentari, ecc..
- ▶ Indennità, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni. Rientrano tra questi anche i compensi corrisposti ai componenti di commissioni (ad esempio commissioni edilizie comunali, commissioni elettorali comunali, ecc.) sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che esercitano un'arte o professione e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale.
- ▶ Indennità corrisposti ai membri delle commissioni tributarie e agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato.
- ▶ Compensi e assegni vitalizi percepiti per attività parlamentari e per cariche pubbliche elettive (consiglieri regionali, provinciali e comunali) nonché quelle percepite dai giudici costituzionali.
- ▶ Rendite vitalizie e rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite che hanno funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione. Le rendite che derivano da

contratti stipulati sino al 31 dicembre 2000 costituiscono reddito per il 60% dell'ammontare lordo percepito. Per i contratti stipulati successivamente le rendite costituiscono reddito per l'intero ammontare.

► Compensi per l'attività libero professionale intramuraria:

- *del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale;*
- *del personale docente universitario, e i ricercatori che esplicano attività assistenziale presso le cliniche e gli istituti universitari di ricovero e cura;*
- *del personale laureato medico ed odontoiatra di ruolo nelle strutture delle facoltà di medicina e chirurgia*

Attenzione: per attività intramuraria, chiamata anche "intramoenia", si intende l'**attività** che la **dirigenza del ruolo sanitario medica e non medica**, individualmente o in équipe, **esercita fuori dell'orario di lavoro**, in favore e su libera scelta dell'assistito pagante, **ad integrazione e supporto dell'attività istituzionalmente dovuta**. Viene **esercita in strutture ambulatoriali interne o esterne all'Azienda sanitaria, pubbliche o private non accreditate, con le quali l'Azienda stipula apposita convenzione**.

Tali redditi devono essere indicati nella sezione II del quadro C.

Attenzione: Il reddito assimilato al lavoro dipendente concorre alla formazione del reddito imponibile secondo il criterio di cassa per l'importo percepito. Le rendite e gli assegni periodici si presumono percepiti, salvo prova contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli. Nell'eventualità che tali redditi non siano stati erogati sarà quindi necessaria almeno una raccomandata con ricevuta di ritorno con la quale se ne richieda la corresponsione.

La documentazione della quale è possibile desumere questi redditi è costituita:

- dalla certificazione unica,
- dalla sentenza di separazione
- da qualunque altro documento utile a stabilire la natura e l'entità del reddito percepito.

Detrazioni per la produzione di redditi assimilati al lavoro dipendente

La detrazione per redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, a differenza delle altre detrazioni previste per i redditi indicati nel quadro C, sezione I, **non deve essere rapportata al periodo di lavoro**, ma al reddito complessivo, che deve essere considerato al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze ma deve comprendere il reddito dei fabbricati per i quali si è optato per la cedolare secca.

Ad esclusione degli assegni periodici corrisposti dall'ex coniuge in caso di separazione o divorzio, se alla formazione del reddito complessivo concorrono altri redditi assimilati al lavoro dipendente, la detrazione spettante è quella prevista dall'**articolo 13, comma 5 del TUIR**. Anche in questo caso si tratta di detrazioni teoriche" in quanto gli importi effettivamente spettanti saranno determinati tenendo conto del reddito complessivo conseguito dal contribuente.

Le detrazioni teoriche sono riassunte nella seguente tabella:

Reddito complessivo (1)	Importo detrazione (2)
Non superiore a euro 4.800	1.104
Compreso tra euro 4.801 e 55.000	$1.104 \times \frac{55.000 - \text{reddito complessivo}}{50.200}$
Oltre euro 55.000	0

(1) Il reddito complessivo è al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze. Nel reddito complessivo è compreso anche il reddito dei fabbricati assoggettato alla cedolare secca sulle locazioni.

(2) Se il risultato dei rapporti è maggiore di 0, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono **assegni periodici** percepiti a seguito di separazione legale, di divorzio o annullamento del matrimonio spetta la detrazione prevista dall'**articolo 13, comma 5bis del TUIR**. La detrazione, che non deve essere rapportata ad alcun periodo nell'anno, è pari a quella prevista per i redditi di pensione.

Si tratta, comunque, di detrazioni "teoriche" in quanto gli importi effettivamente spettanti saranno determinati tenendo conto del reddito complessivo conseguito dal contribuente.

Le detrazioni teoriche sono riassunte nella seguente tabella:

Reddito complessivo (1)	Importo detrazione (2)
Non superiore a euro 8.000	1.880
Compreso tra euro 8.001 e 15.000	$1.297 + \frac{583 \times (15.000 - \text{reddito complessivo})}{7.000}$
Compreso tra euro 15.001 e 55.000	$1.297 \times \frac{55.000 - \text{reddito complessivo}}{40.000}$
Oltre euro 55.000	0

(1) Il reddito complessivo è al netto dell'abitazione principale e relative pertinenze. Nel reddito complessivo è compreso anche il reddito dei fabbricati assoggettato alla cedolare secca sulle locazioni.

(2) Se il risultato dei rapporti è maggiore di 0, lo stesso si assume nelle prime 4 cifre decimali.