

IL CONGUAGLIO FISCALE DI FINE ANNO 2013

1 - NOVITA' E CONFERME

1.1 - LE NOVITÀ DEL CONGUAGLIO 2013

2 - REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE – QUALIFICAZIONE E TASSAZIONE

2.1 – REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE ORDINARIA

2.2 – REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA

3 - REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE - DETERMINAZIONE

3.1 - SOMME E VALORI CHE CONCORRONO A FORMARE IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

3.2 - SOMME E VALORI CHE NON CONCORRONO A FORMARE IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

4 - SCAGLIONI DI REDDITO, ALIQUOTE ED IMPOSTE

4.1 - ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF

4.2 - ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF

4.3 - TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

5 – LE DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA

5.1 - CONIUGE A CARICO

5.2 - FIGLI A CARICO

5.3 - PERSONE A CARICO

5.4 - CONDIZIONI DI SPETTANZA DELLE DEDUZIONI

5.5 - LAVORATORI EXTRACOMUNITARI: DOCUMENTAZIONE FAMILIARI A CARICO

6 - LA DETRAZIONE DEL 19% PER ONERI DEDUCIBILI

7 - IL CONGUAGLIO DI FINE ANNO

7.1 - L'IMPONIBILE

7.2 - DETRAZIONI PER REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

7.3 - L'APPLICAZIONE DELLE DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA

7.4 - LA DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE

7.5 - REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

7.6 - LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA NETTA

7.7 - IL TERMINE PER IL CONGUAGLIO

7.8 - TERMINI E MODALITÀ DIVERSAMENTO

1 - NOVITA' E CONFERME

1.1 - LE NOVITÀ DEL CONGUAGLIO 2013

DETASSAZIONE 2013

Il D.P.C.M. 22 gennaio 2013 (G.U. 29 marzo 2013 n. 75) stabilisce per l'anno 2013, ai sensi dell'articolo 1 comma 481 della Legge 24 dicembre 2012 n. 228, l'importo massimo assoggettabile all'imposta sostitutiva delle somme erogate a titolo di retribuzione di produttività, nonché il limite massimo di reddito relativo all'anno precedente:

- importo massimo complessivo lordo detassabile di € 2.500;
- con esclusivo riferimento ai lavoratori dipendenti del settore privato che, nell'anno 2012 hanno conseguito un reddito da lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro, al lordo delle somme assoggettate nello stesso all'imposta sostitutiva.

L'erogazione delle somme erogate a titolo di retribuzione di produttività deve avvenire in esecuzione di contratti collettivi di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale ai sensi della normativa di legge e degli accordi interconfederali vigenti, da associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, ovvero dalle loro rappresentanze sindacali operanti in azienda.

Si rammenta che in data 13 maggio 2013 è stato siglato tra Apindustria di Brescia e le l'Impresa e le Segreterie Provinciali delle OO.SS. - Cgil, Cisl e Uil l'accordo territoriale per la detassazione 2013 (pubblicato nel sito di APi INDUSTRIA – Servizi – Archivio documenti - settore Sindacale in data 22 maggio 2013).

DETRAZIONI

- AUMENTO DETRAZIONI FIGLI ANNO 2013

In particolare aumentano, dal 1° gennaio 2013, le detrazioni per i figli a carico:

- da 800 a 950 euro, per ogni figlio, dai tre anni in su, anche se naturale riconosciuto, adottivo, affidato o affiliato
 - da 900 a 1.220 euro, per ciascun figlio sotto i tre anni
 - da 220 a 400 euro, la maggiorazione per ogni figlio portatore di handicap
- prorogata per il 2013 la detrazione per carichi di famiglia in favore dei non residenti.

2 - REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE – QUALIFICAZIONE E TASSAZIONE

2.1 – REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE ORDINARIA

Nella categoria di redditi di lavoro dipendente rientra tutto ciò che è conseguito sulla base del rapporto di lavoro, **indipendentemente dalla prestazione lavorativa**.

Requisito oggettivo è cioè rappresentato dalla circostanza che il soggetto offra la propria prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri.

Rientrano nei redditi di lavoro dipendente anche:

- **i compensi per il lavoro a domicilio** (quando il lavoratore non risulti iscritto all'Albo provinciale delle imprese artigiane o svolga comunque un'attività con i requisiti di impresa artigiana);
- **gli interessi e le rivalutazioni**, relative ai crediti di lavoro, anche se non derivano da una sentenza di condanna del giudice, ma da un adempimento spontaneo del datore di lavoro o da una transazione;
- **tutte le indennità e le somme o i valori percepiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente** o equiparati a questi (cassa integrazione guadagni, indennità di disoccupazione, mobilità, indennità di maternità, ecc.), comprese quelle derivanti da transazioni di qualunque tipo.

In particolare le somme ed i valori percepiti a seguito di **transazioni** sono normalmente soggetti a **tassazione ordinaria**.

2.2 – REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA

Sono invece soggetti a **tassazione separata, seppur con diverse modalità applicative**, i seguenti importi:

* **Provvedimenti dell'autorità giudiziaria o transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro**

Qualora ricorrano le condizioni di cui all'art. 16, comma 1, lettera a), ultimo comma del citato T.U.I.R. (modificato dal D.L. 23 febbraio 1995 n. 41, convertito dalla Legge 22 marzo 1995 n. 85), in quanto siano percepiti, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di **provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni, relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro**.

In questo caso per "tassazione separata" si intende l'applicazione dell'aliquota IRPEF determinata per il T.F.R.

* **Arretrati di lavoro dipendente**

Qualora ricorrano le condizioni di cui all'art. 16, comma 1 lettera b) del T.U.I.R., diverse da quelle relative alla cessazione del rapporto di lavoro, quali: **arretrati di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti**.

In questo caso per "tassazione separata" si intende l'applicazione dell'aliquota IRPEF determinata applicando all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui sono percepiti (non ha cioè alcuna rilevanza l'epoca in cui tali arretrati erano dovuti). Se in uno dei due anni anteriori non vi è stato reddito imponibile si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno. Se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei due anni si applica l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

Con la circolare n. 2/E del 3.1.2005 è stato chiarito che **sugli arretrati** di lavoro dipendente di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b) del TUIR, **erogati a partire dal 1° gennaio 2005**:

- **si applicano le nuove aliquote in vigore dal 1° gennaio 2005** (pertanto gli arretrati percepiti entro il 31 dicembre 2004 dovevano continuare ad essere assoggettati a tassazione con le aliquote applicabili per il periodo d'imposta 2002);
- **il reddito da prendere in considerazione** per la determinazione dell'aliquota media applicabile agli arretrati (reddito complessivo netto nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono percepiti) deve essere assunto **al netto della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione (no-tax area)**.

Sono inoltre soggetti a **tassazione separata**:

- * **Il trattamento di fine rapporto (T.F.R.)**, le cui particolari modalità di tassazione sono previste dall'art. 17 del T.U.I.R.
- * **Le anticipazioni e gli acconti sul T.F.R.**, le cui modalità di tassazione sono le stesse previste per il T.F.R., salvo conguaglio all'atto della liquidazione definitiva.
- * **Le indennità sostitutive del preavviso**, soggette all'aliquota calcolata per il T.F.R.
- * **Le somme aggiuntive corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori**, soggette all'aliquota calcolata per il T.F.R. (art. 12, comma 4, lettera b della legge 30.4.1969 n. 153, come modificato dall'art. 6 comma 4, lettera b del D. Lgs. 2.9.1997 n. 314).

3 - REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE - DETERMINAZIONE

A commento di quanto indicato nell'art. 3 del D. Lgs 2 settembre 1997 n. 314, la circolare ministeriale 23.12.1997 n. 326/E fornisce i seguenti criteri per la determinazione del reddito di lavoro dipendente, di cui all'art. 48 del T.U.I.R.:

3.1 - SOMME E VALORI CHE CONCORRONO A FORMARE IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le somme e i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta in relazione al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro.

Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche **le somme e i valori corrisposti entro il 12 Gennaio** dell'anno successivo, se riferiti all'anno precedente.

Le corrispondenti ritenute IRPEF devono essere **versate entro il 16 del successivo mese di Febbraio**.

In merito al confermato **criterio di cassa**, il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore.

A titolo meramente esemplificativo, sono **soggetti ad IRPEF le seguenti somme e i valori**, in quanto riconducibili al rapporto di lavoro:

- * **gli stipendi, i salari, i superminimi, i guadagni di cottimo e le indennità di mancato cottimo, le pensioni e ogni tipo di trattamenti accessori, quali gli straordinari, le mensilità aggiuntive, le gratifiche natalizie e pasquali, e tutti quei compensi comunque denominati che adempiono la funzione delle mensilità aggiuntive e delle gratifiche e premi corrisposti una tantum e quelli periodici, come, ad esempio, le duecento ore degli edili, le gratifiche annuali di bilancio, i premi trimestrali, semestrali e annuali, i compensi incentivanti, i compensi in natura, le erogazioni liberali, in denaro e in natura, etc.;**
- * **le indennità comunque denominate, ivi comprese quelle:**
 - di trasferta (sia pure nei limiti che vedremo successivamente);
 - per ferie non godute;
 - di cassa o di maneggio di denaro;
 - di residenza e alloggio;
 - di vestiario e rappresentanza;
 - per lavori nocivi e pericolosi;

- sostitutiva del servizio di trasporto;
- relative alla sede disagiata, al rischio, al luogo sempre variabile e diverso dell'attività o al volo o navigazione (con i limiti che vedremo successivamente) o ai trasferimenti della sede di lavoro (con i limiti che vedremo successivamente);
- * gli assegni di sede e le altre indennità percepite per i servizi prestati all'estero (fatto salvo quanto vedremo successivamente);
- * le somme e i valori percepiti sotto forma di partecipazione agli utili;
- * i rimborsi di spese, con esclusione soltanto di quanto disposto a proposito delle trasferte e dei trasferimenti. Infatti ai lavoratori dipendenti è riconosciuta una apposita detrazione anche in funzione delle spese di produzione del reddito e, pertanto, ogni rimborso di spesa ricollegabile alla produzione del reddito del dipendente deve essere assoggettato a tassazione. Devono invece essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per snellezza operativa (ad esempio per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopiatrice o della stampante, le pile della calcolatrice, etc.);
- * 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 l'importo superiore complessivamente a 3.615,20 Euro (il limite comprende quanto versato sia dal datore che dal dipendente ed è irrilevante comunque che il versamento sia effettuato soltanto da uno di essi).
- * le mance, nella integrale misura corrisposta (salvo che per i croupiers, per i quali è stata mantenuta la riduzione della base imponibile del 25%);
- * i premi per assicurazioni sanitarie, sulla vita e sugli infortuni extra professionali (quelli relativi ad assicurazioni per infortuni professionali sono, invece, esclusi da tassazione) pagati dal datore di lavoro e i rimborsi effettuati dal datore di lavoro a fronte di spese sanitarie che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 13-bis, del T.U.I.R., sostenute dal lavoratore dipendente;
- * la maggiorazione retributiva da valere a titolo di indennità di anzianità spettante ai lavoratori a domicilio;
- * i decimi di seneseria corrisposti al personale delle agenzie marittime;
- * le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso;
- * le indennità per licenziamento ingiustificato dei lavoratori dipendenti;
- * i premi percepiti per operazioni a premio organizzate dal datore di lavoro o da altri per suo conto;
- * i proventi conseguiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente, anche per effetto di cessione dei relativi crediti e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, anche a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi di lavoro dipendente, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte. Rientrano tra i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, a titolo di esempio, le indennità, le integrazioni e i trattamenti previdenziali e assistenziali, quali la mobilità, la cassa integrazione guadagni, la disoccupazione ordinaria e speciale (ad esempio, quella dell'agricoltura, quella degli edili), la malattia, la maternità e l'allattamento, la TBC e la post-tubercolare, la donazione di sangue, il congedo matrimoniale, l'inabilità temporanea assoluta, di attesa e quella compensativa della parziale perdita di salario, entrambe disciplinate dall'art. 56, paragrafo 2, lett. b) del Trattato istitutivo della Comunità europea del carbone e dell'acciaio, etc., con esclusione soltanto di quelli che, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 o di altre disposizioni di legge sono esenti da imposizione;
- * gli interessi e la rivalutazione su crediti di lavoro.

3.2 - SOMME E VALORI CHE NON CONCORRONO A FORMARE IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

NON concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente:

- * **L'assegno per il nucleo familiare e gli assegni familiari** (nonché, con gli stessi limiti e alle stesse condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge).
- * **I contributi previdenziali ed assistenziali** versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge, senza alcun limite.

Pertanto i contributi versati non per obbligo di legge, ma di accordo o regolamento aziendale, come quelli versati per i dirigenti al **FASI**, sono considerati facoltativi e quindi concorrono a formare il reddito.

Sono imponibili i contributi per assistenza sociale facoltativa.

* **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 a 3.615,20 Euro (il limite comprende quanto versato sia dal datore che dal dipendente ed è irrilevante comunque che il versamento sia effettuato soltanto da uno di essi).

* **I contributi versati alle forme pensionistiche complementari e i contributi e premi versati alle forme pensionistiche individuali**, per un importo complessivamente non superiore al 12% del reddito complessivo e comunque non superiore 5.164,57 Euro (art. 1, comma 1, punto 1 del D.Lgs. 18.2.2000 n. 47).

Dal 1° Gennaio 2006 tale limite è applicato anche ai "vecchi iscritti", che hanno beneficiato, nel quinquennio 2001-2005, di un limite superiore coincidente con i contributi effettivamente versati nell'anno 1999, se superiori (D.M. 13.12.2000).

E' infatti scaduta al 31.12.2005 la norma transitoria che ha consentito tale beneficio.

LAVORATORI DI PRIMA OCCUPAZIONE

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 18 dicembre 2007 n. 70/E precisa che, l'articolo 8 comma 6 del D.Lgs. 5 dicembre 2005 n. 252 dispone "che ai lavoratori di prima occupazione successiva alla data di entrata in vigore del presente decreto e, limitatamente ai primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, è consentito, nei venti anni successivi al quinto anno di partecipazione a tali forme, di dedurre dal reddito complessivo contributi eccedenti il limite di 5.164,57 euro pari alla differenza positiva tra l'importo di 25.822,85 euro e i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche e comunque per un importo non superiore a 2.582,29 euro".

Pertanto, l'importo massimo annuale complessivamente deducibile è di 7.746,86 euro ricorrendo le condizioni per l'incremento. Tale disposizione ha l'intento di agevolare i soggetti di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007 che, nei primi cinque anni di partecipazione ad una forma di previdenza complementare, hanno effettuato versamenti per un importo inferiore al plafond di 5.164,57 euro, permettendo loro di costituirsi una adeguata prestazione pensionistica complementare. Per lavoratori di prima occupazione si devono intendere quei soggetti che alla data di entrata in vigore del decreto non erano titolari di una posizione contributiva aperta presso un qualsiasi ente di previdenza obbligatoria. In tal senso si è già espressa la COVIP nel 2001 in relazione all'ambito di applicazione dell'articolo 8, comma 3, del decreto legislativo n. 124 del 1993, che utilizzava la medesima espressione per identificare i soggetti obbligati alla devoluzione di tutto il TFR alla forma pensionistica di categoria.

* **Mense e prestazioni sostitutive**

Sono esenti da contributi ed imposte:

- le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi mediante convenzioni con ristoranti o fornitura di pasti preconfezionati, indipendentemente dal loro valore (tali prestazioni devono interessare la generalità dei dipendenti o intere categorie omogenee di essi).
- le prestazioni sostitutive del servizio mensa (buoni pasto), fino all'importo complessivo giornaliero di 5,29 euro, che:
 - non sono cedibili, cumulabili, commercializzabili o convertibili in denaro;
 - sono utilizzabili per ogni giornata lavorativa, anche se festiva, da parte sia dei lavoratori subordinati (anche se a tempo parziale ed anche qualora l'orario di lavoro non preveda una pausa per il pranzo) che dai lavoratori a progetto.
- le indennità sostitutive del servizio mensa, fino all'importo complessivo giornaliero di 5,29 euro, solo se 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 (al di là di tali casi, le indennità sostitutive del servizio mensa sono totalmente imponibili).

Per la gestione dei pasti e delle prestazioni sostitutive, il datore di lavoro è libero di scegliere la modalità che ritiene più opportuna e/o più facilmente adottabile/fruibile (ad esempio può istituire un servizio mensa per alcune

categorie di lavoratori e concedere i buoni pasto per i lavoratori che non possano usufruire di tale servizio), ma ogni dipendente non può fruire, nella stessa giornata lavorativa, del servizio mensa, del ticket restaurant e dell'indennità sostitutiva di mensa, fruendo dell'esclusione dalla formazione del reddito di **5,29 Euro**.

Ad esempio, in presenza, nella stessa giornata, di indennità sostitutiva pari a 2 Euro e ticket restaurant con valore nominale di 3 Euro, non si possono sommare nella stessa giornata le due prestazioni fino al raggiungimento della predetta soglia di esclusione, ma è necessario assoggettare integralmente a tassazione una delle due.

* **I servizi di trasporto collettivo** alla generalità o a categorie di dipendenti, anche se affidate a terzi, compresi i servizi pubblici, purché il dipendente resti del tutto estraneo al rapporto con il vettore.

* **I compensi reversibili** di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'art. 47 e cioè i compensi percepiti a carico di terzi per incarico svolto in qualità di dipendente, che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro. Per questi non si deve applicare nemmeno la ritenuta a titolo di acconto.

* **Le erogazioni per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, culto** e l'utilizzo delle relative opere e servizi da parte dei dipendenti e dei suoi familiari indicati all'art. 12 del T.U.I.R. (coniuge, figli ed altri familiari anche se non sono fiscalmente a carico del lavoratore). Si rammenta che le stesse spese sono deducibili dalla determinazione del reddito d'impresa per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, risultante dalla dichiarazione dei redditi. L'esclusione non spetta per erogazioni con finalità di assistenza sociale e sanitaria, né per le somme né per le relative opere e servizi.

Tali erogazioni devono riguardare la generalità dei dipendenti o gruppi omogenei degli stessi. A titolo esemplificativo la circolare del Ministero delle Finanze 23.12.1997 n. 326/E indica tra queste erogazioni gli asili nido, le strutture ricreative, di proprietà dell'azienda o affittate, le somme destinate dal datore di lavoro alla costituzione di spacci aziendali (sono irrilevanti ai fini fiscali gli acquisti a prezzi scontati da parte dei dipendenti).

* **Le somme trattenute ai dipendenti per oneri deducibili** di cui all'art. 10 del T.U.I.R. nonché le **erogazioni fatte dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o accordi e regolamenti aziendali** a fronte di spese sanitarie di cui allo stesso art. 10, comma 1, lettera b). La norma serve ad evitare che il lavoratore debba presentare la dichiarazione dei redditi al solo fine di fruire di oneri deducibili di cui il datore di lavoro è a conoscenza, avendo effettuato le trattenute per gli stessi. A titolo di esempio la circolare del Ministero delle Finanze 23.12.1997 n. 326/E indica l'assegno periodico al coniuge separato o divorziato, che il giudice abbia ordinato al datore di lavoro di corrispondere direttamente allo stesso coniuge separato o divorziato ovvero le somme corrisposte al lavoratore, assoggettate a tassazione negli anni precedenti, che siano state restituite al soggetto erogatore.

* Le mance dei croupier, nella misura del 25% dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

* **Le erogazioni liberali**

L'articolo 2 comma 6 del D.L. 27 maggio 2008 n. 93 (1) ha soppresso dall'entrata in vigore dello stesso decreto, l'articolo 51 comma 2 lettera b) del Tuir, che escludeva dalla base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali effettuate concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o categorie di dipendenti **per un importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 Euro**, sussidi occasionali corrisposti per esigenze personali o familiari particolarmente rilevanti. Il concetto di festività o ricorrenze deve intendersi nel senso più ampio possibile, comprensivo delle festività del dipendente e dell'azienda, quali il centenario di quest'ultima, l'apertura di una nuova sede, la fusione con un'altra società, il raggiungimento di una particolare anzianità, il matrimonio o la nascita di un figlio, sempreché l'erogazione sia estensibile a tutti i dipendenti o categorie degli stessi. Si ritiene esclusa l'ipotesi di raggiungimento di un certo fatturato.

Per quanto riguarda i **sussidi per esigenze personali o familiari** particolarmente rilevanti occorre precisare che per **familiari** s'intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, mentre "rilevanti" sono gli eventi che, in relazione alla situazione del soggetto o al fatto oggettivamente considerato, possono ritenersi importanti, per i quali l'importo corrisposto deve essere coerente con l'entità dell'evento e con le condizioni economiche dei soggetti interessati (lavoratore e datore di lavoro).

A **titolo esemplificativo** la circolare del Ministero delle Finanze 23.12.1997 n. 326/E cita le spese per lutto del dipendente, per malattie dello stesso o di suoi familiari molto costose, per perdite della casa o di mobili a causa di eventi eccezionali. Sono considerati esclusi dalla formazione del reddito anche i piccoli prestiti di breve durata, inferiori al periodo d'imposta, come ad esempio quelli corrisposti, per periodi inferiori ai 12 mesi, ai dipendenti in

contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o per anticipo delle imposte dovute dal dipendente. Naturalmente tutti questi sussidi sono considerate liberalità se non previsti da contratti collettivi, accordi o regolamenti aziendali.

* **Erogazioni in natura**

L'articolo 2, comma 6, del D.L. 27 maggio 2008 n. 93 ha soppresso dal 28 maggio 2008, l'articolo 51, comma 2, lettera b), del Tuir, che escludeva dalla base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali effettuate dal datore di lavoro in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti fino a 258,23 euro nel periodo d'imposta.

L'Agenzia delle Entrate e il Ministero del Lavoro con circolare congiunta 21.10.2008 n. 59/E (1) precisa che è rimasto l'articolo 51 comma 3 del Tuir, che:

- esclude dalla formazione del reddito il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati, determinato secondo i criteri indicati nel medesimo articolo 51, se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro;
- stabilisce, inoltre, che se detto valore è superiore al limite indicato lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Ciò significa che, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) e non in denaro, possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro.

Ai sensi dell'art. 51 comma 3 del Tuir, peraltro, l'esclusione dal reddito opera anche se la "cessione di beni o servizi" è erogata ad un solo dipendente, non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

* **Beni e i servizi forniti al dipendente (fringe benefit):** la norma stabilisce nel **valore normale** il criterio generale di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente (in sostituzione del precedente criterio che prevedeva il costo specifico sostenuto dal datore di lavoro).

La circolare del Ministero delle Finanze 23.12.1997 n. 326/E precisa che il valore normale dei generi in natura, prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti, gratuitamente o meno, è costituito dal prezzo mediamente applicato nelle cessioni ai grossisti, senza tener conto degli sconti d'uso. Qualora il bene o il servizio siano ceduti gratuitamente ovvero il dipendente corrisponda delle somme, il valore da assoggettare a tassazione è costituito dall'importo determinato, sottraendo tali somme dal valore normale del bene o del servizio.

L'esenzione da tassazione dei beni o servizi è prevista per importi non superiori a 258,23 Euro nel periodo d'imposta, la circolare del Ministero delle Finanze 23.12.1997 n. 326/E precisa che, **qualora il bene o il servizio superino tale importo, gli stessi verranno tassati per l'intero valore.**

Poiché **tale limite è riferito all'intero periodo d'imposta**, si rende necessario per il sostituto d'imposta, in presenza di più rapporti di lavoro nel periodo d'imposta con altri datori di lavoro e qualora il dipendente abbia chiesto di conguagliare gli altri redditi, tener conto di tutti i valori percepiti nel corso di tutti i rapporti di lavoro, intercorsi nell'intero periodo d'imposta: qualora tale valore superi complessivamente la soglia di **258,23 Euro**, si dovrà procedere ad effettuare la ritenuta fin dal primo periodo di paga.

* **I veicoli assegnati dal datore di lavoro ad uno specifico dipendente anche per uso personale (c.d. uso promiscuo):**

concorre a formare il reddito di lavoro dipendente un ammontare pari al **30%** dell'importo corrispondente a una **percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, cioè a 4.500 chilometri**, calcolata sul costo chilometrico di esercizio, al netto di quanto eventualmente trattenuto al dipendente o da questi corrisposto. Per determinare tale importo occorre far riferimento alle apposite **tabelle ACI**, predisposte entro il 30 novembre di ciascun anno e pubblicate sul Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo successivo nonché sul sito dell'ACI (www.aci.it/fringe_benefit).

Poiché la percorrenza convenzionale è determinata su base annua, l'importo da computare per la formazione del reddito deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente viene concesso in uso il veicolo (anche se lo stesso non viene effettivamente utilizzato).

Naturalmente non concorre a formare il reddito l'utilizzo del veicolo aziendale esclusivamente per effettuare le

trasferite per motivi di lavoro.

- * **Prestiti ai dipendenti** (ovvero nell'ipotesi di un diritto a percepirla da terzi: **si assume il 50% della differenza tra l'importo degli interessi, calcolati al tasso ufficiale di riferimento (TUR), vigente al momento della concessione del prestito e l'importo degli interessi, calcolato al tasso applicato sugli stessi.** L'importo così determinato viene assoggettato a tassazione alla fonte al momento del pagamento delle singole rate del prestito; qualora il prestito sia concesso a tasso zero il calcolo dell'importo da assoggettare a tassazione dev'essere effettuato alle scadenze delle singole rate di ammortamento della quota capitale. Qualora il capitale venga restituito in un'unica soluzione oltre il periodo d'imposta, l'importo maturato viene assoggettato a tassazione in sede di conguaglio di fine anno. Attualmente la Banca Centrale Europea, ha fissato il tasso ufficiale di riferimento (T.U.R.) allo **0,25%** a decorrere dal **13 novembre 2013**.

Quanto sopra **non si applica** ai prestiti di breve durata (inferiori ai 12 mesi), concessi per accordo aziendale ai dipendenti in contratto di solidarietà, in cassa integrazione guadagni o a vittime dell'usura.

Sul tema dei **prestiti ai dipendenti**, segnaliamo la risposta data dal Ministero delle Finanze ad uno specifico quesito (circ. 17.5.2000 n. 101):

Domanda - L'art. 13 del D. Lgs. n. 505 del 1999 ha, tra l'altro, modificato l'art. 48, comma 4, lettera b), del TUIR stabilendo che, ai fini della determinazione del valore convenzionale dei prestiti ai dipendenti, si deve fare riferimento (a decorrere dal 1° gennaio 2000) al tasso ufficiale di sconto (rectius "tasso ufficiale di riferimento") vigente al termine di ciascun anno.

Premesso che le nuove regole dovrebbero applicarsi anche ai prestiti concessi in anni precedenti all'anno 2000, si chiede come debba essere calcolato il valore convenzionale del benefit durante i periodi di paga dell'anno 2000.

È ipotizzabile assumere in via provvisoria il tasso vigente al 31 dicembre 1999 effettuando gli opportuni aggiustamenti in sede di conguaglio di fine anno 2000 (e così via per i periodi d'imposta successivi)?

In caso di risposta affermativa, ove avvenga la cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno, per il conguaglio di fine rapporto non si deve fare alcun aggiustamento ovvero si deve assumere il tasso ufficiale di sconto più recente (e quindi ipoteticamente diverso da quello vigente alla chiusura dell'anno precedente)?

Risposta - L'articolo 13, comma 1, lettera b), n. 4), del D. Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505, modificando il comma 4, lettera b), dell'articolo 48 del TUIR, prevede che, ai fini della tassazione del compenso in natura derivante dai prestiti erogati ai lavoratori dipendenti, debba essere effettuato il confronto tra gli interessi calcolati al TUS vigente al termine di ciascun anno e gli interessi calcolati al tasso applicato sugli stessi.

Al riguardo si ricorda che, sulla base del testo normativo vigente prima delle modifiche apportate dal citato provvedimento, si doveva fare riferimento al tasso ufficiale di sconto vigente alla data di stipula del prestito quale parametro fisso di riferimento.

Si ricorda, altresì, che il momento di imputazione del compenso in natura e di applicazione della ritenuta alla fonte è quello del pagamento delle singole rate del prestito come stabilite dal relativo piano di ammortamento.

La nuova disposizione si rende applicabile con riferimento alle rate del prestito che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2000, anche se relative a contratti stipulati anteriormente a tale data purché successivi al 31 dicembre 1996.

Per quanto riguarda le modalità di applicazione del prelievo alla fonte dell'imposta sul compenso in natura, l'articolo 23 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, stabilisce che la ritenuta alla fonte deve essere operata sull'ammontare complessivo di tutte le somme e i valori corrisposti in ciascun periodo di paga. A tal fine il sostituto d'imposta, per l'applicazione della ritenuta alla fonte nei singoli periodi di paga, deve tener conto necessariamente del TUS vigente alla fine del periodo d'imposta precedente, salvo effettuare il conguaglio di fine anno tenendo conto del TUS vigente al termine del periodo d'imposta.

In caso di cessazione del rapporto di lavoro, il sostituto d'imposta nell'effettuare le prescritte operazioni di conguaglio deve tener conto del TUS vigente alla data della cessazione stessa.

Per le ipotesi in cui la cessazione del rapporto di lavoro non coincida con l'estinzione del prestito resta fermo quanto già illustrato con circolare n. 326/E del 1997.

- * **I fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato:** concorre a formare reddito di lavoro dipendente la differenza tra la rendita catastale del fabbricato, aumentata delle spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore (es. luce, acqua, gas, tassa rifiuti...) e quanto corrisposto per il godimento del

fabbricato. In caso di fabbricato privo di rendita, si farà riferimento alla rendita presunta, determinata secondo l'art. 34, comma 4, del T.U.I.R..

Qualora il fabbricato sia concesso con obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, ad esempio nel caso di **portiere o custode**, si assume come reddito solo il **30%** di tale differenza.

Ai fini dell'applicazione di quanto sopra non è richiesto che l'attribuzione del fabbricato derivi da obblighi di contratto collettivo nazionale, da accordo o regolamento aziendale.

*** Trasferte:**

1) Trasferte nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro: è confermato il precedente regime, in base al quale concorrono integralmente a formare il reddito le indennità ed i rimborsi di spese per trasferte nell'ambito del territorio comunale, indipendentemente dall'ampiezza dello stesso, con la sola eccezione delle spese di trasporto comprovate da documenti rilasciati dal vettore (es. biglietti dell'autobus e tram, ricevuta del taxi). In quest'ultimo caso, oltre alla documentazione rilasciata dal vettore, dalla documentazione interna dell'azienda deve risultare in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro.

2) Trasferte fuori dal territorio comunale dove si trova la sede di lavoro

Sono possibili tre sistemi, tra loro alternativi, di trattamento di tali trasferte (la scelta del sistema riguarda l'intera trasferta, non essendo possibile, per le singole giornate comprese in una stessa trasferta, adottare sistemi diversi):

a) Indennità forfettaria: l'indennità di trasferta viene esclusa dall'imponibile fiscale fino all'importo di 46,48 Euro al giorno per le trasferte in Italia (77,47 Euro per le trasferte all'estero), anche se la trasferta dura meno di 24 ore.

b) Rimborso misto (rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio più un'indennità di trasferta): la quota esente di indennità di trasferta è **ridotta**:

- **di un terzo** (si riduce cioè a 30,99 Euro, per le trasferte in Italia ed a 51,65 Euro, per le trasferte all'estero), in caso di rimborso delle spese di alloggio o di vitto ovvero quando il vitto o l'alloggio viene fornito gratuitamente;
- **di due terzi** (si riduce cioè a 15,49 Euro, per le trasferte in Italia ed a 25,82 Euro, per le trasferte all'estero), qualora vi sia anche il rimborso sia delle spese di vitto che di alloggio ovvero siano entrambi forniti gratuitamente.

Ogni altro eventuale rimborso di spese è assoggettato interamente a tassazione.

c) Rimborso analitico: sono esenti i rimborsi analitici di vitto, di alloggio, di viaggio e di trasporto.

Sono inoltre esenti i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, se analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, fino ad un importo di 15,49 Euro al giorno (25,82 Euro al giorno per trasferte all'estero).

Qualora, in aggiunta al rimborso analitico, sia corrisposta una indennità, questa viene assoggettata a tassazione, indipendentemente dall'importo.

Tale disciplina rende irrilevante la scelta tra il sistema di rimborso misto e quello analitico, in quanto una volta rimborsate le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, possono essere corrisposte, in esenzione da imposta, soltanto 15,49 Euro al giorno (25,82 Euro al giorno per trasferte all'estero), da attribuire o quale indennità (quindi, prescindendo dal sostenimento di altre spese) o quali ulteriori spese, anche non documentabili, ma comunque analiticamente attestate dal dipendente.

E' tuttavia opportuno precisare che la scelta per uno dei sistemi sopra esposti va fatta con riferimento all'intera trasferta. Non è consentito cioè, nell'ambito di una stessa trasferta, adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro.

Relativamente **all'indennità chilometrica**, per le trasferte fuori dal comune sede di lavoro, non è necessario che il datore di lavoro rilasci una espressa autorizzazione scritta, contenente la percorrenza e il tipo di vettura ammessa.

E' necessario invece che il datore di lavoro conservi la documentazione interna, relativa alla percorrenza, al tipo di autovettura usata e al costo chilometrico determinato.

*** Trasfertisti**

Ai lavoratori, tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, che

ricevono **maggiorazioni della retribuzione o indennità** per tale tipologia di lavoro con carattere continuativo ed indipendentemente dall'effettuazione o meno di trasferte, queste vengono considerate **reddito nella misura del 50% del loro ammontare**.

In linea di principio per questi lavoratori non dovrebbe mai verificarsi anche l'ipotesi della trasferta vera e propria; tuttavia, con riferimento ad uno o più incarichi specifici, ricorrendone le condizioni, il lavoratore ha diritto al trattamento previsto per le indennità di trasferta.

*** Indennità di trasferimento, di prima sistemazione o equipollenti**

Le indennità corrisposte a questo titolo sono soggette ad un abbattimento del **50%** della base imponibile, nei limiti di **1.549,27** Euro per il trasferimento nel territorio nazionale e di **4.648,11** Euro per il trasferimento all'estero. Tale beneficio, anche se corrisposto per più anni, si applica **solo per il primo anno** (da intendersi come periodo di 365 giorni dalla data di trasferimento). Qualora il datore di lavoro, in aggiunta a questa indennità, corrisponda il rimborso di spese di viaggio, anche per familiari fiscalmente a carico, di spese per il trasporto delle cose, strettamente collegate al trasferimento, di spese per recesso del contratto di locazione, sostenute per il trasferimento, queste, se analiticamente documentate, non costituiscono reddito.

*** Assegni di sede**

Anche gli assegni di sede ed altre indennità per servizi prestati all'estero sono considerati **reddito nella misura del 50% del loro importo**. In tal caso al lavoratore non sono applicabili anche le agevolazioni previste per la trasferta. Tale disposizione è strettamente correlata alla norma che sopprime, dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2000, la lettera c) dell'art. 3, comma 3) del T.U.I.R., relativa ai redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero.

4 - SCAGLIONI DI REDDITO, ALIQUOTE ED IMPOSTE

Dal **1.1.2007** sono in vigore le seguenti aliquote e scaglioni di reddito:

- | | |
|--------------------------------------------|------------|
| a) fino a 15.000 euro: | 23% |
| b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro: | 27% |
| c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000: | 38% |
| d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000: | 41% |
| e) oltre 75.000: | 43% |

Scaglioni di reddito				Aliquote	Imposta progressiva sullo scaglione massimo	
Annuali		Mensili			Annuale	Mensile
da oltre	a	da oltre	a			
0	15.000	0	1.250,00	23 % (*)	3.450,00	287,50
15.000	28.000	1.250,00	2.333,33	27 % (*)	6.960,00	580,00
28.000	55.000	2.333,33	4.583,33	38 % (*)	17.220,00	1.435,00
55.000	75.000	4.583,33	6.250,00	41 % (*)	25.420,00	2.118,33
oltre 75.000		oltre 8.333,33		43 % (*)	oltre 25.420,00	oltre 2.118,33

(*) Tali aliquote non comprendono le addizionali comunali e regionali all'IRPEF.

Esenzione dall'imposta

L'imposta non è dovuta se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto:

- redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno;
- redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro;
- il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ

Il D.L. n. 138/2011, convertito con modificazioni in Legge n. 148/2011, ha previsto l'introduzione del contributo di solidarietà del 3% sulla parte di reddito complessivo, di cui all'art. 8 TUIR, eccedente 300.000,00 euro lordi annui.

Relativamente ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR, il contributo di solidarietà è determinato dai sostituti d'imposta all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

Il relativo importo è trattenuto in unica soluzione nel periodo di paga in cui sono svolte le predette operazioni di conguaglio di fine anno ed è versato nei termini e secondo le modalità ordinarie dei versamenti delle ritenute.

Il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 21 novembre 2011, "Modalità tecniche di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 2, comma 2, del DL 138/2011, convertito in Legge 148/2011, in materia di contributo di solidarietà" prevede, all'art. 1, che a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013, qualora il reddito complessivo, di cui all'art. 8 del testo unico delle imposte sui redditi, sia superiore a 300.000 euro, è dovuto un contributo di solidarietà del 3 per cento sulla parte di reddito che eccede il predetto importo di 300.000 euro, fermo restando che il contributo medesimo si applica sui redditi ulteriori rispetto a quelli già assoggettati alla riduzione di cui all'art. 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e a quelli già assoggettati al contributo di perequazione di cui all'art. 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

Ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo prodotto nello stesso periodo d'imposta cui si riferisce il contributo di solidarietà medesimo.

Ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito, il sostituto d'imposta riconosce la deduzione dell'importo trattenuto a titolo di contributo di solidarietà, che verrà indicato sul modello CUD.

4.1 - ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF

La Legge Regionale 28 dicembre 2011 n. 23 pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2011 n. 304 ha previsto le nuove aliquote e i nuovi scaglioni dell'addizionale regionale all'IRPEF dall'anno d'imposta dall'anno **2012**.

L'addizionale regionale per l'anno 2013 si calcola applicando al reddito imponibile le seguenti aliquote previste per scaglioni di reddito:

Reddito complessivo	Aliquota
Fino a 15.000,00	1,23%
Da 15.000,01 a 28.000,00	1,58%
da 28.000,01 a 55.000,00	1,73%
da 55.000,01 a 75.000,00	1,73%
Oltre 75.000,00	1,73%

L'addizionale regionale all'IRPEF deve essere trattenuta:

- **per i lavoratori in forza al 31 dicembre 2013: in 11 rate di uguale importo, a partire dal mese successivo a quello del conguaglio e non oltre il 16 dicembre 2014;**
- **per i lavoratori cessati nel corso del 2013: in unica soluzione nel periodo di paga in cui si effettua il conguaglio.**

L'addizionale regionale:

- **non è deducibile** ai fini di alcuna imposta, tassa o contributo;
- è determinata applicando l'aliquota, fissata dalla Regione in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta
- **è dovuta** se per lo stesso anno risulta dovuta l'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute;

- **non è dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata**, salvo che il contribuente, avendo la facoltà, abbia optato per la tassazione ordinaria facendoli concorrere alla formazione del reddito complessivo;
- **deve essere versata alla Regione** nella quale il contribuente ha il proprio domicilio fiscale alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa ovvero all'atto delle operazioni di conguaglio qualora il rapporto di lavoro si risolva in corso d'anno;
- è trattenuta dai sostituti d'imposta all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto se antecedente alla fine del periodo d'imposta, e versata con le modalità e nei termini previsti per tali ritenute;
- **deve essere indicata nella relativa casella della certificazione unica CUD 2014** (per i soggetti che si sono avvalsi dell'assistenza fiscale, nella relativa casella vanno indicati gli eventuali crediti di addizionale regionale all'Irpef relativi all'anno precedente non rimborsati per qualsiasi motivo dal sostituto), che il sostituto d'imposta è tenuto a **consegnare ai lavoratori entro il 28 febbraio** dell'anno successivo ovvero entro 12 giorni dalla richiesta degli interessati in caso di interruzione del rapporto di lavoro in corso d'anno;
- deve essere determinata dal soggetto che eventualmente presta l'assistenza fiscale;
- è soggetta a tutte le disposizioni IRPEF per la dichiarazione, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni.

Il **versamento** dell'addizionale Regionale all'IRPEF deve essere effettuato, utilizzando il Mod. F24, presso gli sportelli di qualsiasi Concessionario o Banca convenzionata, nonché presso gli Uffici Postali abilitati, indicando nella Sezione Regioni i seguenti codici:

- Codice Regione: il codice della Regione, come da tabella sotto pubblicata;
- Codice tributo: **"3802"**, denominato "addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche sostituti d'imposta";
- Periodo di riferimento: l'anno d'imposta per cui si effettua il pagamento nella forma "AAAA";
- Importi a debito versati: gli importi versati.

C O D I C I R E G I O N E

01 - Abruzzo	08 - Lazio	15 - Sardegna
02 - Basilicata	09 - Liguria	16 - Sicilia
03 - Bolzano	10 - Lombardia	17 - Toscana
04 - Calabria	11 - Marche	18 - Trento
05 - Campania	12 - Molise	19 - Umbria
06 - Emilia Romagna	13 - Piemonte	20 - Valle d'Aosta
07 - Friuli Venezia Giulia	14 - Puglia	21 - Veneto

4.2 - ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF

Con D. Lgs. 28.9.1998 n. 360, come modificato dall'art. 12 della legge 13.5.1999 n. 133, è stata istituita, a decorrere dal **1° gennaio 1999**, l'**addizionale provinciale e comunale** all'imposta sul reddito delle persone fisiche (**l'addizionale provinciale non è tuttavia ancora operativa**).

Acconto addizionale comunale

La Legge 27 dicembre 2006 n. 296 (Legge Finanziaria 2007) articolo 1 comma 142 ha previsto l'acconto a titolo di addizionale comunale all'Irpef, dovuto al Comune nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio (in precedenza 31 dicembre) dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa. (cfr. APIFLASH n. 4 del 8 Febbraio 2007 pag. L/113).

L'acconto è stabilito nella misura del 30 per cento dell'addizionale ottenuta applicando al reddito imponibile dell'anno precedente le aliquote deliberate dal Comune entro il 31 dicembre precedente l'anno di riferimento ovvero nella misura vigente nell'anno precedente in caso di pubblicazione successiva al predetto termine.

Per i redditi di lavoro dipendente la trattenuta dell'acconto è effettuata dal sostituto d'imposta a partire dal mese di marzo in un numero massimo di nove rate mensili.

Il saldo dell'addizionale dovuta è determinato all'atto delle operazioni di conguaglio e il relativo importo è trattenuto in un numero massimo di undici rate, a partire dal periodo di paga successivo a quello in cui le stesse sono effettuate e non oltre quello relativamente al quale le ritenute sono versate nel mese di dicembre. In caso di cessazione del rapporto di lavoro l'addizionale residua dovuta è prelevata in unica soluzione.

Modalità di compilazione del modello F24

L'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 368/E del 12 dicembre 2007, con efficacia a partire dal 1 gennaio 2008, ha istituito i nuovi codici tributo per il versamento, mediante modello F24 dell'addizionale comunale all'IRPEF, ai sensi dell'articolo 3 del decreto 5 ottobre 2007 del Ministero dell'economia e delle finanze. L'articolo 3 dello stesso decreto stabilisce che il versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF è effettuato dai soggetti privati, in acconto ed a saldo, con il modello di versamento F24, evidenziando quanto dovuto a ciascun comune.

Per la predisposizione del modello F24 tali codici tributo sono esposti esclusivamente nella sezione "ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI" indicando, nella colonna "CODICE ENTE/CODICE COMUNE" il codice catastale identificativo del comune di riferimento desumibile dalla "Tabella dei codici catastali dei comuni", pubblicata nella sezione "Codici attività e tributo" del sito Internet www.agenziaentrate.gov.it. Per i relativi codici tributo nel campo "anno di riferimento" deve essere indicato l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, espresso nella forma "AAAA".

- "3847": **Addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta. Acconto**

- "3848": **addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta. Saldo**

4.3 - TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

L'imposta sui trattamenti di fine rapporto **si applica con riferimento alle aliquote in vigore nell'anno in cui è sorto il diritto alla percezione** (art. 17, D.P.R. n. 917/1986), cioè nel corso del quale si è risolto il rapporto di lavoro, **anche se l'effettiva liquidazione di quanto maturato fosse successiva**.

5 - DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA

Dall'imposta lorda si detraggono per carichi di famiglia i seguenti importi (tutte le detrazioni per carichi di famiglia sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate a quello in cui sono cessate le condizioni richiESTE):

5.1 - Coniuge

Per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato:

- 1) 800 euro, diminuiti del prodotto tra 110 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra reddito complessivo e 15.000 euro, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro;
- 2) 690 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 40.000 euro;
- 3) 690 euro, se il reddito complessivo è superiore a 40.000 euro ma non a 80.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 40.000 euro.

Se il rapporto di cui al numero 1), è uguale a uno, la detrazione compete nella misura di 690 euro.

Se i rapporti di cui ai numeri 1) e 3), sono uguali a zero, la detrazione non compete.

Le detrazioni di cui sopra sono aumentate di un importo pari a:

- 1) 10 euro, se il reddito complessivo è superiore a 29.000 euro ma non a 29.200 euro;
- 2) 20 euro, se il reddito complessivo è superiore a 29.200 euro ma non a 34.700 euro;
- 3) 30 euro, se il reddito complessivo è superiore a 34.700 euro ma non a 35.000 euro;
- 4) 20 euro, se il reddito complessivo è superiore a 35.000 euro ma non a 35.100 euro;
- 5) 10 euro, se il reddito complessivo è superiore a 35.100 euro ma non a 35.200 euro;

5.2 - Figli

La Legge 24 dicembre 2012 n. 228 ha previsto dall'anno 2013 le nuove detrazioni per i figli.

Per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati: 950 euro (in precedenza 800 euro).

La detrazione è aumentata a 1.220 euro (in precedenza 900 euro) per ciascun figlio di età inferiore a tre anni.

Le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a 400 euro (in precedenza 220 euro) per ogni figlio portatore di handicap ai sensi dell'articolo 3 della legge 5.2.1992 n. 104.

Per i contribuenti con più di tre figli a carico la detrazione è aumentata di 200 euro per ciascun figlio a partire dal primo.

La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 95.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 euro. In presenza di più figli, l'importo di 95.000 euro è aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo.

Se i rapporti di cui sopra sono pari a zero, minori di zero o uguali a uno, le detrazioni non competono. Negli altri casi, il risultato dei predetti rapporti si assume nelle prime quattro cifre decimali. La detrazione è ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato.

In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta, in mancanza di accordo, al genitore affidatario.

Nel caso di affidamento congiunto o condiviso la detrazione è ripartita, in mancanza di accordo, nella misura del 50 per cento tra i genitori.

Ove il genitore affidatario ovvero, in caso di affidamento congiunto, uno dei genitori affidatari non possa usufruire in tutto o in parte della detrazione, per limiti di reddito, la detrazione è assegnata per intero al secondo genitore.

Quest'ultimo, salvo diverso accordo tra le parti, è tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione ovvero, in caso di affidamento congiunto, pari al 50% della detrazione stessa. In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo. Se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste alla lettera a).

DETRAZIONE PER LE FAMIGLIE NUMEROSE

La Legge 24 dicembre 2007 n. 244 (S.O. n. 285 alla G.U. n. 300 del 28.12.2007) - Legge Finanziaria 2008, all'articolo 1 commi 11 e 15 ha previsto l'ulteriore detrazione pari a €. 1.200 per i genitori che hanno a carico almeno quattro figli alcune novità fiscali per i sostituti d'imposta (circ. Agenzia delle Entrate 9.1.2008 n. 1/E). L'ulteriore detrazione di 1.200 euro per i genitori con almeno quattro figli a carico deve essere ripartita al 50% tra i coniugi; per quelli separati, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice. Non sono possibili ripartizioni diverse. Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo. Non è pertanto possibile attribuire la detrazione interamente al genitore che possiede un reddito complessivo di ammontare più elevato, come invece avviene per le detrazioni ordinarie per figli a carico.

L'ulteriore detrazione non spetta per ciascun figlio ma deve intendersi come *bonus* complessivo e unitario a beneficio della famiglia numerosa, che pertanto non aumenta in presenza di un numero di figli superiore a quattro. Il bonus compete per intero anche se i figli a carico sono quattro solo per una parte dell'anno.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 1° giugno 2012 n. 19/E, rispondendo ad alcuni quesiti ha fornito alcune precisazioni riguardanti le detrazioni per carichi di famiglia.

- Cessazione degli effetti civili del matrimonio e detrazione per la figlia maggiorenne

In merito alle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR, con circolare n. 15/E del 16 marzo 2007, par. 1.4.5, è stato chiarito in linea di principio che, al fine di evitare ingiustificate discriminazioni tra genitori separati e non separati, le disposizioni in materia di attribuzione della detrazione debbono essere interpretate secondo criteri unitari. Con la medesima circolare è stato altresì precisato, con riferimento ai genitori non coniugati, che, qualora non vi siano provvedimenti di affidamento dei figli, la detrazione spetta con le stesse

modalità previste per i genitori non separati (ripartizione al 50 per cento ovvero, previo accordo, attribuzione al genitore con reddito più elevato).

Con riferimento alla situazione dei figli maggiorenni, con la citata circolare, dopo aver ricordato che la detrazione per figli a carico spetta a prescindere dall'età del figlio e dalla convivenza con i genitori e dalla eventuale circostanza che il figlio sia portatore di handicap, è stato specificato che nelle ipotesi in cui la norma richiede la condizione dell'affidamento disgiunto o congiunto per l'assegnazione della detrazione, rispettivamente, nella misura intera ovvero nella misura del 50 per cento, i genitori possano continuare, salvo diverso accordo, a fruire per il figlio maggiorenne e non portatore di handicap, della detrazione ripartita nella medesima misura in cui era ripartita nel periodo della minore età del figlio.

Con circolare n. 34/E del 4 aprile 2008, al par. 1.3, è stato ulteriormente chiarito che, se la sentenza di separazione non si è pronunciata sull'affido, la detrazione va ripartita in egual misura tra i due genitori, salva anche in questo caso la possibilità di giungere ad un diverso accordo.

Nel caso in esame, considerato che la figlia (non economicamente autonoma) non può, in quanto maggiorenne, essere considerata affidata ad uno dei due genitori, e che con decreto il Tribunale ha disposto un assegno di mantenimento a carico della madre (oltre al 50 per cento delle spese straordinarie), modificando le condizioni stabilite con la sentenza di scioglimento del matrimonio, si ritiene che non possa continuare ad applicarsi la detrazione in capo al genitore affidatario nel periodo della minore età della figlia.

Si rileva, inoltre, che la condizione della residenza presso un genitore non è presa in considerazione dall'articolo 12 del TUIR in esame per definire la ripartizione della detrazione tra i genitori.

Non sussistendo altre ipotesi di deroga, per la determinazione della detrazione spettante nel caso in esame è quindi applicabile il principio generale enunciato nell'art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR in base al quale la detrazione deve essere ripartita nella misura del 50 per cento tra i due genitori, salvo diverso accordo diretto ad attribuire la detrazione al genitore che ha il reddito complessivo più elevato.

- **Ulteriore detrazione per le famiglie numerose e ripartizione tra i genitori**

L'articolo 12, comma 1-bis, del TUIR prevede che "In presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro. La detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice. Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo".

Con circolare n. 34/E del 4 aprile 2008 è stato precisato che l'ulteriore detrazione di euro 1.200, prevista dal comma 1-bis dell'articolo 12 del TUIR, è riconosciuta a condizione che spetti anche la detrazione ordinaria di cui al precedente comma 1 del medesimo articolo.

Nell'ipotesi in cui il quarto figlio di un genitore non sia tale anche per l'altro genitore, e quindi l'ulteriore detrazione non possa essere in alcun modo attribuita a quest'ultimo, si ritiene che l'ulteriore detrazione in esame spetti per intero al primo genitore.

5.3 - Altre persone

Spettano 750 euro, da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ogni altra persona indicata nell'articolo 433 del codice civile, che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 80.000 euro. Se i rapporti di cui sopra sono pari a zero, minori di zero o uguali a uno, le detrazioni non competono. Negli altri casi, il risultato dei predetti rapporti si assume nelle prime quattro cifre decimali.

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 461/E del 2.12.2008, in risposta ad un'istanza di interpello ha riconfermato le disposizioni applicabili per poter fruire delle detrazioni per carichi di famiglia e le condizioni di reddito da rispettare per essere considerato familiare a carico.

L'Agenzia delle Entrate ricorda che, per poter fruire della detrazione "per ogni altra persona indicata nell'art. 433 del codice civile" (nel caso in esame la nuora), è necessario che questa conviva con il contribuente oppure riceva da lui assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria. Inoltre è richiesto che tutti i soggetti "a

carico" non abbiano conseguito un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per le "altre persone" a carico, già la circolare n. 95 del 12.5.2000, punto 3.1.4, aveva precisato che la detrazione spetta "anche per la nuora e per il nipote, che non possiedono individualmente un reddito complessivo superiore a lire 5.500.000 (ora euro 2.840,51), a condizione che gli stessi convivano con il nonno oppure, se non conviventi, a condizione che il nonno corrisponda loro assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria".

Per i figli non è, invece, richiesto il requisito della convivenza o la prova degli assegni alimentari, il figlio si considera "figlio a carico" qualora il suo reddito complessivo, come sopra specificato, non superi 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili.

Si rammenta che l'articolo 433 del codice civile prevede che all'obbligo di prestare gli alimenti sono tenuti, nell'ordine:

- 1) il coniuge;
- 2) i figli legittimi o legittimati o naturali o adottivi, e, in loro mancanza, i discendenti prossimi, anche naturali;
- 3) i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi, anche naturali; gli adottanti;
- 4) i generi e le nuore;
- 5) il suocero e la suocera;
- 6) i fratelli e le sorelle germani o unilaterali, con precedenza dei germani sugli unilaterali.

5.4 - Condizioni di spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia

Per quanto riguarda la detrazione per figli e altri familiari a carico, il lavoratore deve dichiarare in primo luogo che il familiare da considerare a carico possiede un reddito complessivo non superiore al limite fissato nel comma 3 dell'articolo 12 del TUIR, di euro 2.840,51 al lordo degli oneri deducibili e tenuto conto anche delle retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché di quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica.

Dal 1° gennaio 2008 è diventata obbligatoria l'indicazione del codice fiscale dei familiari a carico per i quali si richiede l'attribuzione delle relative detrazioni (art. 1 c. 221 della legge n. 244/2008).

Il D.L. 13 maggio 2011 n. 70, (pubblicato sulla G.U. 13 maggio 2011 n. 110) convertito nella Legge 12 luglio 2011 n. 106 (in G.U. 12.7.2011 n. 160), all'art. 7 ha previsto che i lavoratori dipendenti e pensionati sono sollevati dall'obbligo di comunicare ogni anno al proprio sostituto d'imposta i dati relativi alle persone per le quali richiedono l'attribuzione delle detrazioni per carichi di famiglia. L'obbligo sussiste solo in caso di variazione dei dati.

Si rammenta che già per la detrazione per redditi da lavoro dipendente o da pensione non era più obbligatoria la richiesta ed è attribuita direttamente dal sostituto d'imposta sulla base dei dati in suo possesso.

Inoltre, il sostituto dovrà dichiarare se ricorrono le circostanze per fruire delle detrazioni e in quale misura, tenuto conto che la nuova disciplina stabilisce regole precise circa la possibilità di riparto della detrazione tra gli aventi diritto.

Il sostituto deve anche dichiarare se ricorrono le condizioni previste dallo stesso articolo 12 (mancanza fisica di un coniuge), ai sensi del quale avrebbe diritto, se più conveniente, alla detrazione prevista per il coniuge in luogo di quella per il primo figlio a carico.

Per effetto delle novità circa il riparto della detrazione per familiari a carico apportate dalla normativa in vigore a partire dal 2007, emerge la necessità di adeguare la dichiarazione di spettanza delle detrazioni, per tener conto dei diversi presupposti che sono alla base delle detrazioni stesse.

In assenza di una nuova dichiarazione da parte del lavoratore il datore di lavoro in possesso di una dichiarazione resa in periodi precedenti dovrà riconoscere le detrazioni per figli a carico nella misura legale del cinquanta per cento ovvero nella misura intera se anche il coniuge del lavoratore è a suo carico o mancante.

Limiti di reddito

Le detrazioni di cui ai precedenti punti spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a **2.840,51** euro, al lordo degli oneri deducibili.

5.5 - LAVORATORI EXTRACOMUNITARI: DOCUMENTAZIONE PER LA DETRAZIONE PER FAMILIARI A CARICO

La Legge Finanziaria 2007, commi da 1325 a 1328, stabiliscono nuove modalità (4) per la richiesta delle detrazioni per carichi di famiglia da parte di cittadini extracomunitari, in particolare, viene stabilito che per i cittadini extracomunitari che richiedono, sia attraverso il sostituto d'imposta sia con la dichiarazione dei redditi, le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12 del Tuir, la documentazione attestante lo status di familiare a carico può essere costituita da:

- a) documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese d'origine, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- b) documentazione con apposizione dell'apostille, per i soggetti che provengono dai Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961.
- c) documentazione validamente formata dal Paese d'origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'originale dal consolato italiano del Paese d'origine.

L'Agenzia delle Entrate con circolare 5 marzo 2008 n. 15/E (Cfr. APIFLASH n. 8 del 27 Marzo 2008 pag. L/125) ha precisato che la richiesta di detrazione, per gli anni successivi a quello di prima presentazione della documentazione deve essere accompagnata da dichiarazione che confermi il perdurare della situazione certificata ovvero da una nuova documentazione qualora i dati certificati debbano essere aggiornati.

6 - LA DETRAZIONE DEL 19% PER ONERI DEDUCIBILI

Rimane confermata al 19% la detrazione per gli oneri ammessa in detrazione dall'imposta lorda, che compete a condizione che tali oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo.

Tale detrazione compete sulle seguenti erogazioni, premi e contributi:

- a** - le erogazioni fatte dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o accordi e regolamenti aziendali, a fronte di spese sanitarie (spese mediche "generiche", spese chirurgiche, per prestazioni specialistiche e per protesi dentarie e sanitarie in genere), che, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera c) del T.U.I.R., danno diritto alla detrazione del 19% sulla parte che eccede 129,11 euro, sostenute dal dipendente anche se nell'interesse dei propri familiari fiscalmente considerati a carico (coniuge, figli e le altre persone previste dall'art. 433 cod. civ.).
- b** - le erogazioni fatte dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o accordi e regolamenti aziendali, a fronte di spese sanitarie di cui all'art. 15, comma 1, lettera c) del T.U.I.R., che danno diritto alla detrazione del 19% sull'intero ammontare. Si tratta delle spese riguardanti i mezzi necessari per la deambulazione, locomozione e sollevamento e per sussidi tecnici e informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e la possibilità di integrazione dei soggetti portatori di menomazioni funzionali permanenti e di handicap, di cui all'art. 3 della legge 5.2.1992 n. 104.
- c** - i premi di assicurazione, versati dal datore di lavoro o dal precedente, nel limite di importo di 1.291,14 euro, con o senza ritenute a carico del lavoratore dipendente, in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali.

7 - IL CONGUAGLIO DI FINE ANNO

Entro il 28 Febbraio dell'anno successivo (o comunque nel mese di cessazione del rapporto di lavoro) deve essere effettuato il conguaglio fra l'ammontare delle ritenute fiscali operate sulle **somme e valori corrisposti in ciascun periodo di paga del 2013 (compresi quelli corrisposti fino al 12 Gennaio 2014, se di competenza del 2013)** e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti nel corso dello stesso anno.

Tale meccanismo, nell'attuale sistema impositivo basato sulla progressività per scaglioni, consente l'esonero dall'obbligo della presentazione della dichiarazione annuale non solo per coloro che possiedono solamente il reddito da lavoro dipendente corrisposto dal datore di lavoro che effettua il conguaglio ma anche per quelli che hanno avuto più rapporti di lavoro dipendente nell'anno e che si sono avvalsi della **facoltà di richiedere all'ultimo datore di lavoro di tener conto degli importi percepiti e delle ritenute effettuate dai precedenti datori di lavoro**, anche se non tenuti all'effettuazione delle ritenute alla fonte.

Quest'ultima facoltà può essere esercitata **consegnando all'ultimo datore di lavoro, entro il 12 Gennaio del successivo periodo d'imposta, la certificazione unica attestante i redditi precedentemente percepiti** (art. 23 del T.U.I.R., come sostituito dall'art. 7, comma 1 del D. Lgs. 2.9.1997 n. 314).

La circolare ministeriale 23.12.1997 n. 326/E (3) precisa invece che, in presenza di più rapporti di lavoro subordinato in corso d'anno con lo stesso datore di lavoro, questo, in sede di conguaglio, debba tenere conto delle somme e valori complessivamente corrisposti nel corso dell'anno nei diversi periodi lavorativi, **indipendentemente dalla richiesta del lavoratore**.

7.1 - L'IMPONIBILE

Ai fini delle operazioni di conguaglio il datore di lavoro deve, per ciascun dipendente, sommare:

- a) le retribuzioni correnti, le mensilità aggiuntive ed ogni altra indennità o compenso assoggettabile ad imposta, complessivamente corrisposti dall'azienda e dal/i precedente/i datore/i di lavoro, qualora il lavoratore si sia avvalso della facoltà di cui sopra, senza tener conto degli arretrati relativi ad anni precedenti e dei trattamenti di fine rapporto, in quanto tali emolumenti sono soggetti a tassazione separata;
- b) gli importi di competenza degli Enti previdenziali, se non assoggettati a ritenuta da parte degli Enti stessi;
- c) gli importi percepiti dal lavoratore-dipendente a carico di terzi per incarichi svolti in relazione a tale qualità;
- d) le indennità, i gettoni di presenza ed in genere i compensi corrisposti da Enti pubblici per l'esercizio di pubbliche funzioni.

In particolare per i compensi di cui ai punti **b), c), d)** sono utili le seguenti ulteriori precisazioni:

b) Importi di competenza degli Enti previdenziali

Tali importi possono essere erogati:

* **tramite l'azienda stessa** (malattia, maternità, cassa integrazione guadagni ordinaria, ecc.):

in tal caso gli importi sono già stati tassati da parte dell'azienda nel mese di erogazione e pertanto rientrano automaticamente nell'imponibile annuo ai fini del conguaglio;

* **direttamente al lavoratore da parte dell'Ente** (indennità per inabilità temporanea INAIL, pensioni, Cassa Integrazione Guadagni Straordinaria ecc.).

In tal caso è necessario ulteriormente distinguere tra:

- importi non assoggettati dall'Ente a ritenuta d'acconto: il lavoratore può optare tra la dichiarazione di percezione, da presentarsi all'azienda all'atto dell'erogazione o all'atto del conguaglio di fine anno, (con la conseguenza che, in mancanza di altri redditi, potrà evitare la presentazione del mod. 730 o del mod. UNICO avendo già l'azienda operato il conguaglio complessivo), ovvero l'autonoma tassazione risultante sul mod. 730 o sul mod. UNICO dalla sommatoria del reddito di lavoro dipendente e del reddito percepito direttamente dall'Ente;
- importi già assoggettati dall'Ente a ritenuta d'acconto (ad es. pensioni, CIG straordinari a): di questi importi l'azienda non può in nessun caso tener conto, con la conseguenza che il dipendente, percettore di più redditi, dovrà presentare il mod. 730 o il mod. UNICO.

c) Importi a carico terzi

In sede di conguaglio, l'azienda deve tener conto delle indennità e dei compensi percepiti a carico di terzi dai propri dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità, con esclusione dei compensi che per clausola contrattuale devono essere riversati all'azienda, nonché di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato. (vedi comma 353 lett. a) n. 2 l.f. 2005)

Si tratta di quei compensi che il lavoratore percepisce da soggetti diversi dal proprio datore di lavoro per incarichi svolti in relazione alle funzioni della propria qualifica o in rappresentanza dell'azienda di appartenenza ed in dipendenza del proprio rapporto di lavoro (ad es. i compensi per la partecipazione a comitati tecnici, organi collegiali, commissioni di esame, organi consultivi di Enti privati o pubblici, ecc.).

Il soggetto che eroga i compensi deve comunicare al datore di lavoro del percipiente l'ammontare delle somme corrisposte e delle ritenute effettuate. A decorrere dai compensi erogati dal 13 gennaio 2000, l'art. 14 c. 1 del D. Lgs n. 505/1999 ha abrogato l'obbligo per i terzi erogatori di effettuare la comunicazione ai datori di lavoro prevista dall'art. 24 c. 2 del D.P.R. n. 600/1973.

d) Compensi percepiti da Enti pubblici

A richiesta del lavoratore interessato, l'azienda è tenuta a considerare, in sede di conguaglio, anche le indennità, i gettoni di presenza o altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni (ad es. componenti dei seggi elettorali, giudici popolari, ecc.).

Anche per tali compensi il soggetto erogatore è tenuto a sottoporli, all'atto del pagamento, ad una ritenuta d'acconto, con l'obbligo di rivalsa.

Di conseguenza, se il lavoratore richiede di inserire tali compensi nell'imponibile annuo ai fini del conguaglio, il datore di lavoro dovrà tener conto anche della ritenuta effettuata dal soggetto erogatore.

7.2 – DETRAZIONI PER REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più 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), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a:

- a) 1.840 euro, se il reddito complessivo non supera 8.000 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro;
- b) 1.338 euro, aumentata del prodotto tra 502 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.000 euro ma non a 15.000 euro;
- c) 1.338 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 55.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 40.000 euro. Questa detrazione è aumentata di un importo pari a:
 - a) 10 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 23.000 euro ma non a 24.000 euro;
 - b) 20 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 25.000 euro;
 - c) 30 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 26.000 euro;
 - d) 40 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 26.000 euro ma non a 27.700 euro;
 - e) 25 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 27.700 euro ma non a 28.000 euro.

Se il risultato dei rapporti sopra indicati è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 16 marzo 2007 n. 15/E fornisce i seguenti esempi e precisazioni:

Esempio 1

Se un soggetto è percettore di reddito di lavoro dipendente per l'intero anno ed ha un reddito complessivo di importo pari a 26.000 euro, ha diritto alla detrazione determinata nel modo seguente:

$$1.338 \times ((55.000 - 26.000) : 40.000) = \\ = 1.338 \times 0,7250 = 970,05$$

Poiché il reddito complessivo è pari a euro 26.000, la detrazione spettante deve essere aumentata dell'ulteriore detrazione di 30 euro: $970,05 + 30 = 1000,05$

La detrazione effettivamente spettante è pari a 1000,05 euro.

Esempio 2

Se un soggetto è percettore di reddito di lavoro dipendente per 120 giorni dal 16 gennaio al 31 maggio, ed ha un reddito complessivo di importo pari a 26.000 euro, l'importo fissato dalla norma di 1.338 deve essere rapportato al periodo di lavoro nell'anno e quindi, il contribuente ha diritto alla detrazione determinata nel modo seguente:

$$(1.338 : 365 \times 120) \times ((55.000 - 26.000) : 40.000)$$

$$439,89 \times 0,7250 = 318,92$$

Al medesimo risultato si arriva applicando la seguente formula:

$$1.338 \times ((55.000 - 26.000) : 40.000) = 970,05 : 365 \times 120 =$$

$$= 1.338 \times 0,7250 = 970,05 : 365 \times 120 = 318,92$$

con reddito complessivo pari a euro 26.000, la detrazione spettante deve essere aumentata dell'ulteriore detrazione di 30 euro, che non deve essere rapportata al periodo di lavoro:

$$318,92 + 30 = 348,92$$

totale detrazione pari a 348,92 euro.

Con riferimento alla previsione del nuovo articolo 13, comma 1, in base alla quale le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati vanno rapportate al periodo di lavoro nell'anno, la circolare conferma che, relativamente sia ai rapporti di lavoro indeterminato che a quelli a tempo determinato, i giorni per i quali spetta la detrazione coincidono con quelli che hanno dato diritto alla retribuzione che è stata assoggettata a ritenuta.

Pertanto, nel numero di giorni relativamente ai quali va calcolata la detrazione si devono in ogni caso comprendere le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, mentre vanno sottratti i giorni per i quali non spetta alcuna retribuzione.

Si precisa che, in ogni caso, nessuna riduzione delle detrazioni va effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro (ad esempio, il part-time orizzontale, verticale o ciclico), né in caso di giornate di sciopero.

Inoltre, ai fini dell'attribuzione delle detrazioni in parola, l'anno deve essere sempre assunto come composto di 365 giorni, anche quando è bisestile. In presenza di più redditi di lavoro dipendente, nel calcolare il numero dei giorni per i quali spettano le detrazioni, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta. Le detrazioni spettanti in caso di reddito complessivo non superiore a euro 8.000 nella misura di 690 euro per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e di 1.380 euro per i rapporti a tempo determinato non devono essere rapportate al periodo di lavoro. Ne discende che le stesse non sono cumulabili tra loro né con quelle minime previste per i pensionati di cui ai commi 3 e 4 del nuovo articolo 12 né con quelle previste per i redditi diversi di cui al comma 5 dello stesso articolo 12 del Tuir. Il contribuente che si trova nella possibilità astratta di fruire di più di una delle menzionate detrazioni minime, potrà scegliere di applicare quella favorevole.

La Legge Finanziaria 2008, ha previsto con effetto retroattivo dal 2007 che si assuma il reddito complessivo, al netto del reddito dell'abitazione principale e delle relative pertinenze.

Richiesta annuale di spettanza delle detrazioni

L'articolo 7 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70 recante "Semestre Europeo – Prime disposizioni urgenti per l'economia", pubblicato sulla G.U. 13 maggio 2011 n. 110, convertito con modificazioni, in Legge 12 luglio 2011 n. 106 (in G.U. 12.7.2011 n. 160), ha abolito, per lavoratori dipendenti e pensionati, l'obbligo di comunicazione annuale dei dati relativi a detrazioni per familiari a carico. L'obbligo sussiste solo in caso di variazione dei dati".

In precedenza la Legge Finanziaria 2008, il comma 221 dell'art. 1 aveva previsto che per poter usufruire delle detrazioni IRPEF per carichi familiari e di lavoro dipendente dal 2008, il lavoratore o il collaboratore l'obbligo di presentare annualmente apposita richiesta al proprio datore di lavoro con la quale dichiarare di averne diritto, anche se non sono intervenute variazioni.

A ciò si aggiunge un ulteriore obbligo costituito dall'indicazione del codice fiscale dei familiari a carico per i quali si richiede l'attribuzione delle relative detrazioni.

L'Agenzia delle Entrate, con successiva circolare 5 marzo 2008 n. 15, ha precisato che le detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati, anche in assenza di una specifica richiesta da parte del percipiente, debbano essere riconosciute dal sostituto d'imposta sulla base del reddito da lui stesso erogato.

7.3 - L'APPLICAZIONE DELLE DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA

In genere le detrazioni da utilizzare in sede di conguaglio sono le stesse già applicate nei vari periodi di paga, in quanto richieste dal lavoratore.

Tuttavia, per consentire l'esonero dalla dichiarazione annuale (mediante la definitività della tassazione alla fonte), il datore di lavoro deve tener conto, in sede di conguaglio di fine anno, non solo delle deduzioni effettivamente operate nei singoli periodi di paga, ma altresì di quelle che, pur applicabili in sede di ritenuta non siano state concesse al lavoratore, in uno o più periodi di paga, per qualsiasi ragione, come, a titolo esemplificativo nei casi di:

- sospensione della retribuzione;
- incapienza dell'imposta lorda;
- errore materiale;
- tardiva comunicazione del diritto al godimento delle deduzioni per carichi familiari;
- modifiche legislative intervenute in corso d'anno.

Anche nel caso di rapporti di lavoro iniziati nel corso dell'anno, in sede di conguaglio potranno essere attribuite deduzioni maggiori di quelle applicate nel corso dell'anno per il coniuge, figli e altre persone a carico, sempreché il lavoratore dichiari, sotto la propria responsabilità:

- di aver avuto tali persone a carico nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio e la data di assunzione;
- di non aver avuto altri rapporti di lavoro dipendente nello stesso periodo, che gli abbiano riconosciuto tali detrazioni.

7.4 - LA DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE

In virtù della attuale formulazione dell'articolo 3 del TUIR, la base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini dell'IRPEF è costituita dal reddito complessivo del contribuente, al netto - degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 del TUIR.

7.5 - REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

L'articolo 36 della legge 21.11.2000 n. 342 (5), per i redditi corrisposti a partire dal 1° gennaio 2001 (con la sola eccezione dei redditi corrisposti entro il 12 gennaio 2001, se riferiti all'anno 2000) ed in deroga alle disposizioni, che impongono la determinazione analitica dei redditi di lavoro dipendente effettivamente erogati, ha previsto che **il reddito derivante dall'attività prestata all'estero** per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi, da dipendenti il cui oggetto esclusivo del rapporto di lavoro sia il lavoro all'estero in via continuativa, **è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali** definite annualmente con decreto del Ministro del lavoro, di concerto con quello del Tesoro e delle Finanze (per il 2010: D.M. 21 gennaio 2010 (G.U. 30.1.2010 n. 24). Si rammenta che, a decorrere dall'anno 2007 e per i successivi due anni, le detrazioni per familiari a carico ai soggetti non residenti potranno essere riconosciute solo in base a quanto disposto dal D.M. 2.8.2007 n. 149.

La Legge 24 dicembre 2012 n. 228 ha prorogato per il 2013 la detrazione per carichi di famiglia in favore dei non residenti.

7.6 - LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA NETTA

L'imposta netta è determinata operando sull'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, le detrazioni per lavoro dipendente, per carichi di famiglia, nonché in altre disposizioni di legge.

Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165 (Crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero). Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi;

E' opportuno sottolineare che l'art. 23, comma 3 del T.U.I.R., come modificato dall'art. 7, comma 1, lettera d) del D. Lgs. 2.9.1997 n. 314 ha previsto che, **in caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute all'atto del conguaglio entro il 28 febbraio dell'anno successivo**, il dipendente può:

- dichiarare per iscritto al datore di lavoro **di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute**: in tal caso resta fermo l'obbligo del datore di lavoro di versare interamente all'erario le somme dovute dal dipendente

nel mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio indipendentemente dal materiale rimborso delle stesse da parte del dipendente.

ovvero

- dichiarare, sempre per iscritto, di autorizzare il datore di lavoro ad **effettuare il prelievo anche sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al 28 febbraio**. In questo caso, sugli importi di cui è differito il pagamento rispetto alla data del 28 febbraio, termine entro il quale, nelle altre ipotesi, devono cessare gli effetti economici delle operazioni di conguaglio, si applica l'interesse, che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce.

L'importo, che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per incapacienza delle retribuzioni o per cessazione del rapporto di lavoro, deve essere comunicato al lavoratore, che dovrà provvedere al versamento entro il 15 di gennaio dell'anno successivo.

Sulla base della disciplina appena esposta:

- **non è possibile chiudere a debito le operazioni di conguaglio**, obbligando il dipendente a presentare la dichiarazione dei redditi;
- **se le operazioni di conguaglio si chiudono con un credito per il dipendente, il datore di lavoro deve effettuare la restituzione delle maggiori ritenute applicate nel corso dell'anno.**

Questo vale anche nell'ipotesi in cui tali operazioni siano effettuate in corso di anno a causa della cessazione del rapporto di lavoro (anche se per decesso del dipendente).

Tale possibilità è stata prevista esplicitamente dalla circolare ministeriale 23.12.1997 n. 326/E (punto 3.5, 2° capoverso) ed è volta ad evitare che il dipendente sia poi obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi, ad esempio, per far valere oneri o a versare le imposte che non hanno trovato capienza in sede di conguaglio.

E' quindi coerente consentire **anche l'effettuazione del rimborso dell'eventuale credito** dal momento che, ove ciò non fosse consentito, il dipendente si vedrebbe costretto a presentare la dichiarazione dei redditi al solo scopo di ottenere un rimborso, che comunque è dovuto, penalizzando proprio un contribuente che nel corso dell'anno ha già subito una tassazione per periodo di paga.

7.7 - TERMINE PER IL CONGUAGLIO

Il conguaglio di fine anno deve essere effettuato entro due mesi dalla fine dell'anno, cioè **entro il 28 febbraio 2014, versando le relative ritenute entro il 16 marzo 2014.**

Se necessario il conguaglio potrà anche essere ripetuto, ad esempio per tener conto di altre somme e valori non considerati in precedenza, purché, in ogni caso, i relativi effetti economici si concludano entro il mese di febbraio dell'anno successivo.

L'eventuale spostamento ai primi due mesi del 2014 delle operazioni di conguaglio riguarda solo gli effetti economici delle predette operazioni che reagiranno sulle retribuzioni erogate nei mesi (dicembre, gennaio o febbraio) in cui effettivamente il conguaglio stesso viene operato, fermo restando il riferimento agli emolumenti corrisposti (criterio di cassa) fino al 31 dicembre (o al 12 Gennaio se riferiti all'anno precedente) ed alle relative ritenute operate fino a tale data.

Il conguaglio deve cioè tenere in considerazione unicamente le retribuzioni corrisposte dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2013 (o al 12 Gennaio 2014 se riferite al 2013), con i relativi versamenti effettuati dal 16 Febbraio 2013 al 16 Gennaio 2014 (o al 16 Febbraio 2014 per le retribuzioni corrisposte entro il 12 Gennaio 2014, di competenza del 2013).

7.8 – TERMINI E MODALITA' DI VERSAMENTO

Il versamento delle ritenute operate in sede di conguaglio deve avvenire sempre alla scadenza ordinaria del mese successivo a quello di effettuazione di tali ritenute.

Naturalmente le operazioni di conguaglio possono essere effettuate anche non per tutti i dipendenti contemporaneamente.

Il datore di lavoro che si trovi, per tutti o parte dei dipendenti, nell'impossibilità di procedere, a causa dell'incapienza del monte-ritenute a sua disposizione, al rimborso dell'imposta che risulta trattenuta in più, può eseguire la

compensazione con le ritenute da effettuare sulle somme e i valori dell'anno successivo, a partire dal mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio, relativamente a quei crediti d'imposta che non hanno potuto essere soddisfatti in tale sede.

Al medesimo recupero in sede di versamento delle ritenute relative ai periodi di paga dell'anno successivo, potranno procedere anche i datori di lavoro che abbiano, in tutto o in parte, anticipato le somme necessarie per rimborsare tempestivamente ai dipendenti le eccedenze a loro credito.

Le modalità di versamento degli importi a conguaglio sono diverse a seconda che il conguaglio sia effettuato entro il 31 dicembre o entro i due mesi successivi:

a - Se il conguaglio di fine anno viene effettuato entro il 31 dicembre 2013, con il versamento delle relative somme entro il 16 gennaio 2013, queste devono essere versate **unitamente** alle ritenute alla fonte operate nel mese di dicembre 2013, indicando nella Sezione Erario del mod. F24:

- colonna "Codice tributo": il codice **"1001"**;
- colonna "Anno di riferimento": l'anno nella forma "AAAA" e pertanto **"2013"**;
- colonna "Importi a debito versati": l'importo complessivamente versato.

b - Se invece il conguaglio viene effettuato nei primi due mesi del 2014, con il versamento delle relative somme entro il 16 Febbraio 2014 o il 16 marzo 2014, le relative somme vanno versate **separatamente** dalle ritenute alla fonte operate nel mese, con il **codice tributo 1013**, istituito dal D.M. 22.12.1990 (G.U. 29.12.1990 n. 302), la cui legenda è "Conguaglio di cui all'art. 23, terzo comma, DPR 600/73 effettuato nei primi due mesi dell'anno successivo a quello di riferimento".

In questo caso la Sezione Erario del mod. F24 deve essere compilata indicando:

- colonna "Codice tributo": il codice **"1013"**;
- colonna "Periodo di riferimento": l'anno nella forma "AAAA" e pertanto **"2014"**;
- colonna "Importi a debito versati": l'importo complessivamente versato per il conguaglio.

(1) Cfr. APIFLASH n. 18 del 17 luglio 2008 pag. L/259, APIFLASH n. 24 del 13 Novembre 2008 L/325 e APIFLASH n. 4 del 5.2.2009 pag. L/61 APIFLASH N. 25 DEL 30 SETTEMBRE 2010 pag. L/266.

(2) Cfr. APIAPPUNTI n. 6/Giugno 2005 pag. L/297.

(3) Cfr. APIAPPUNTI n. 7/Agosto -Settembre 1997 pag. L/746 e APIAPPUNTI n. 2/Febbraio 1998 pag. L/71.

(4) Cfr. APIAPPUNTI n. 11/Dicembre 2003 pag. L/605 e APIAPPUNTI n. 6/Giugno 2004 pag. L/284.

(5) L'art. 36 della legge 21.11.2000 n. 342 nonché le parti di due circolari (16.11.2000 n. 207 e 26.1.2001 n. 7), con le quali il Ministero delle Finanze ha fornito i necessari chiarimenti in merito, pubblicate su APIAPPUNTI n. 2/Febbraio 2001 pag. L/180.

Per qualsiasi ulteriore informazione preghiamo di rivolgersi all'Ufficio Sindacale di Apindustria Brescia – Tel. 030 23076 – Fax. 030 23076160 – sindacale@apindustria.bs.it.

Brescia, 20 dicembre 2013