CIRCOLARE N. 4/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 16 maggio 2025

OGGETTO*: *Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, e legge 30 dicembre 2024, n. 207 – Novità in materia d'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente

INDICE

PREMESSA 3

1. Misure concernenti l'IRPEF (legge di bilancio 2025) 3

1.1. Rimodulazione di aliquote e scaglioni di reddito – modifica delle detrazioni da lavoro dipendente e assimilato – trattamento integrativo (commi 2 e 3) 3

1.2. Disposizioni in favore dei titolari di reddito di lavoro dipendente (commi da 4 a 9) 9

1.3. Modifiche alle detrazioni per familiari a carico (comma 11) 19

1.4. Adeguamento della disciplina delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (commi da 726 a 729 e da750 a 752) 25

2. Misure concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente (decreto delegato e legge di bilancio 2025) 28

2.1. Deducibilità dei contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale (SSN) e non imponibilità dei contributi di assistenza sanitaria versati in ottemperanza a disposizioni di legge 29

2.2. Non imponibilità dei contributi versati dal datore di lavoro per le prestazioni aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana 32

2.3. Criteri di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti 33

2.4. Premi erogati agli atleti che vinceranno medaglie alle Olimpiadi di Milano-Cortina 34

2.5. Compensi straordinari comparto sanitario 35

2.6. Interventi in materia di premi di produttività 36

2.7. Misure fiscali per il* welfare *aziendale 38

2.8. Detassazione del lavoro notturno e straordinario nei giorni festivi per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere 47

2.9. Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande 50

2.10. Regime fiscale dei compensi degli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche 50

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, sulle novità fiscali contenute nella legge 30 dicembre 2024, n. 207 (di seguito legge di bilancio 2025), concernenti l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e la tassazione dei redditi di lavoro dipendente.

In materia di redditi di lavoro dipendente, si illustrano, altresì, le modifiche introdotte dal decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192 (di seguito decreto delegato), che ne ha revisionato la disciplina.

Per semplicità espositiva, i riferimenti normativi relativi alla legge di bilancio 2025 sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1.

1. Misure concernenti l'IRPEF (legge di bilancio 2025)

1.1. Rimodulazione di aliquote e scaglioni di reddito – modifica delle detrazioni da lavoro dipendente e assimilato – trattamento integrativo (commi 2 e 3)

I commi 2[1] e 3[2] della legge di bilancio 2025 stabilizzano le disposizioni già introdotte, per il solo anno d'imposta 2024, dall'articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, prevedendo, a regime, l'applicazione, in sede di determinazione dell'imposta lorda, delle aliquote e degli scaglioni di reddito ivi

---

[1] Il comma 2 della legge di bilancio 2025 dispone che, al «*testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:*
a) all'articolo 11, in materia di determinazione dell'imposta, il comma 1 è sostituito dal seguente:
«1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:
a) fino a 28.000 euro, 23 per cento;
b) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
c) oltre 50.000 euro, 43 per cento»;
b) all'articolo 13, comma 1, lettera a), in materia di detrazione per redditi di lavoro dipendente, le parole: «1.880 euro» sono sostituite dalle seguenti: «1.955 euro»».

[2] Il comma 3 della legge di bilancio 2025 stabilisce che, all'«*articolo 1, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21, in materia di trattamento integrativo per titolari di redditi di lavoro dipendente, dopo le parole: «della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del citato testo unico,» sono inserite le seguenti: «diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno,»*».

previsti, l'innalzamento della detrazione da lavoro dipendente e assimilato, nonché il meccanismo correttivo per il riconoscimento del trattamento integrativo.

In particolare, la lettera a) del comma 2 modifica l'articolo 11, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917[3], prevedendo, a regime, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

a) 23 per cento per i redditi fino a 28.000 euro;
b) 35 per cento per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro;
c) 43 per cento per i redditi che superano 50.000 euro.

In altri termini, si conferma quanto già stabilito per il solo anno 2024 e pertanto:

- è prevista una riduzione da quattro a tre degli scaglioni di reddito e delle corrispondenti aliquote;
- il primo scaglione di reddito è stato innalzato a 28.000 euro, a parità di aliquota al 23 per cento, assorbendo il precedente secondo scaglione;
- l'aliquota al 25 per cento, in precedenza applicabile al secondo scaglione, per i redditi oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, è stata soppressa;
- il secondo e il terzo scaglione, con le rispettive aliquote, sono rimasti invariati rispetto ai precedenti terzo e quarto scaglione.

Si propone, di seguito, uno schema per il calcolo dell'IRPEF alla luce delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2025.

SCAGLIONI	ALIQUOTE	IMPOSTA DOVUTA
fino a 28.000 euro	23 per cento	23 per cento del reddito

[3] L'articolo 11, comma 1, del TUIR, nella formulazione previgente, prevedeva le seguenti aliquote per scaglioni di reddito: a) fino a 15.000 euro, 23 per cento; b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento; c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento; d) oltre 50.000 euro, 43 per cento.

da 28.001 fino a 50.000 euro	35 per cento	6.440 euro + 35 per cento del reddito che supera i 28.000 euro e fino a 50.000 euro
oltre i 50.000 euro	43 per cento	14.140 euro + 43 per cento del reddito che supera i 50.000 euro

La lettera b) del comma 2, prevedendo a regime quanto già stabilito per l'anno 2024 dal citato d.lgs. n. 216 del 2023, innalza da 1.880 euro a 1.955 euro la detrazione prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera a), primo periodo, del TUIR, per i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente, escluse le pensioni e assegni a esse equiparati, e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro[4].

La modifica conferma, pertanto, l'ampliamento fino a 8.500 euro

[4] Trattasi, in particolare, dei redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR, nonché dei seguenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca (cfr. articolo 50, comma 1, lettera a, del TUIR);
- le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, a esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato (cfr. articolo 50, comma 1, lettera b, del TUIR);
- le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante (cfr. articolo 50, comma 1, lettera c, del TUIR);
- le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente (cfr. articolo 50, comma 1, lettera c-*bis*, del TUIR);
- le remunerazioni dei sacerdoti, nonché le congrue e i supplementi di congrua (cfr. articolo 50, comma 1, lettera d, del TUIR);
- le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, comunque erogate, nonché quelle derivanti dai prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al regolamento (UE) 2019/1238 (cfr. articolo 50, comma 1, lettera h-*bis*, del TUIR);
- i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (cfr. articolo 50, comma 1, lettera l, del TUIR).

dell'ammontare del reddito escluso da imposizione (c.d. *no tax area*) previsto per i titolari di redditi di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati, equiparandolo a quello già vigente a favore dei pensionati.

Si propone, di seguito, uno schema per il calcolo delle detrazioni per lavoro dipendente.

REDDITO	**IMPORTO DELLA DETRAZIONE**
fino a 15.000 euro	1.955 (non inferiore a 690; se a tempo determinato, non inferiore a 1.380)
oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro	1.910 + 1.190 x [(28.000 - reddito) / (28.000 - 15.000)]
oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro	1.910 x [(50.000 - reddito) / (50.000 - 28.000)]
oltre 50.000 euro	nessuna detrazione

Atteso che la modifica riguarda solo il primo periodo dell'articolo 13, comma 1, lettera a), del TUIR, resta ferma l'applicazione delle altre disposizioni contenute nel medesimo articolo.

In particolare, ai sensi del comma 6-*bis* del predetto articolo 13 del TUIR, per la determinazione dell'ammontare delle detrazioni ivi disciplinate, il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-*bis*, del medesimo TUIR.

Al riguardo si osserva che, come evidenziato da ultimo con la circolare 19 novembre 2024, n. 22/E, ai sensi dell'articolo 8 del TUIR, «*il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo (...)*». Nel medesimo documento di prassi è stato chiarito che nel calcolo del reddito complessivo da utilizzare per la determinazione delle agevolazioni fiscali (c.d. *reddito di riferimento*), ivi incluse le predette detrazioni, si tiene conto anche

dei redditi assoggettati a cedolare secca, dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (articolo 1, comma 75, della legge 23 dicembre 2014, n. 190), della quota di agevolazione ACE di cui all'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214[5], e delle somme elargite a titolo di liberalità (c.d. mance) dai clienti ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, assoggettate a imposta sostitutiva, di cui all'articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023). Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, per i soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale, quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto del reddito effettivo e non di quello concordato[6].

Conseguentemente all'innalzamento della detrazione per lavoro dipendente di cui al citato articolo 13, comma 1, lettera a), del TUIR, e all'ampliamento fino a 8.500 euro della *no tax area*, il comma 3 della legge di bilancio 2025 stabilizza[7] il meccanismo correttivo del requisito richiesto, ai fini del riconoscimento del trattamento integrativo, dall'articolo 1, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21.

Nello specifico, con riferimento ai contribuenti con reddito complessivo[8] di

[5] Si segnala che l'articolo 5 del d.lgs. n. 216 del 2023 dispone, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, l'abrogazione della disciplina dell'ACE, prevedendo altresì che, sino a esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

[6] L'articolo 35 del d.lgs. n. 13 del 2024 prevede, inoltre, che il reddito effettivo rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 5 dicembre 2013, n. 159.

[7] Tale meccanismo era già stato introdotto, per il solo anno 2024, dall'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 216 del 2023.

[8] Si evidenzia che anche per la spettanza del trattamento integrativo occorre considerare l'ammontare del c.d. *reddito di riferimento*.

ammontare non superiore a 15.000 euro, il citato trattamento può essere riconosciuto qualora l'imposta lorda, da determinarsi sui redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), del TUIR, e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'articolo 50, comma 1, lettere a), b), c), c-*bis*), d), h-*bis*) e l), del TUIR, è di importo superiore alla detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del TUIR diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno[9].

La previsione di una riduzione di 75 euro della detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del TUIR mira a neutralizzare l'incremento dell'importo della detrazione per redditi di lavoro dipendente, introdotto a regime dal comma 2, lettera b), che avrebbe potuto determinare l'esclusione dal beneficio del trattamento integrativo di alcuni soggetti, i quali, in base alla nuova disciplina, ne sono, invece, destinatari. Ciò in quanto, come sopra descritto, uno dei requisiti per l'attribuzione del trattamento integrativo è la capienza dell'imposta lorda calcolata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati rispetto alla detrazione spettante per i medesimi redditi.

Considerato che i predetti commi 2 e 3 della legge di bilancio 2025 contengono disposizioni del tutto analoghe a quelle stabilite dall'articolo 1 del d.lgs. n. 216 del 2023, si rinvia, per ulteriori approfondimenti, a quanto chiarito da ultimo con la circolare 6 febbraio 2024, n. 2/E.

Si osserva, infine, che, l'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 216 del 2023, come modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2025, n. 55, prevede che nella «*determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul*

[9] Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del d.l. n. 3 del 2020, il «*trattamento integrativo è riconosciuto anche se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro, a condizione che la somma delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, delle detrazioni di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a) e b), e comma 1-ter, dello stesso testo unico, limitatamente agli oneri sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2021, e delle rate relative alle detrazioni di cui agli articoli 15, comma 1, lettera c), e 16-bis del citato testo unico nonché di quelle relative alle detrazioni previste da altre disposizioni normative, per spese sostenute fino al 31 dicembre 2021, sia di ammontare superiore all'imposta lorda. Nel caso in cui ricorrano le condizioni previste dal secondo periodo, il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare, comunque non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle detrazioni ivi elencate e l'imposta lorda*».

reddito delle persone fisiche e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni dei commi 1 e 2»[10].

1.2. Disposizioni in favore dei titolari di reddito di lavoro dipendente (commi da 4 a 9)

La legge di bilancio 2025 introduce, nell'ambito delle misure di sostegno al reddito, una serie di disposizioni di favore per i lavoratori dipendenti (esclusi i pensionati) ai commi 4 e seguenti.

In particolare, il comma 4[11] riconosce ai titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR[12] (esclusi i titolari di redditi di pensione di cui al comma 2, lettera a, del medesimo articolo) il cui reddito complessivo – determinato secondo quando previsto nel successivo comma 9 della legge di bilancio 2025, di cui si dirà nel prosieguo – non superi i 20.000 euro, una somma che non concorre alla formazione del reddito complessivo. Tale somma è determinata nel suo ammontare applicando al reddito di lavoro dipendente[13]

---

[10] L'articolo 1, comma 4, del d.l.gs. n. 216 del 2023, nella versione previgente, prevedeva che nella «*determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per i periodi d'imposta 2024 e 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni dei commi 1 e 2*». Per effetto della modifica introdotta dall'articolo 1 del d.l. n. 55 del 2025, per la determinazione dell'acconto IRPEF per il periodo d'imposta 2025 non si applicano le aliquote del 2023.

[11] Il comma 4 della legge di bilancio 2025 prevede che, ai «*titolari di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con esclusione di quelli indicati alla lettera a) del comma 2 del medesimo articolo 49, che hanno un reddito complessivo non superiore a 20.000 euro è riconosciuta una somma, che non concorre alla formazione del reddito, determinata applicando al reddito di lavoro dipendente del contribuente la percentuale corrispondente di seguito indicata:*
a) 7,1 per cento, se il reddito di lavoro dipendente non è superiore a 8.500 euro;
b) 5,3 per cento, se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 8.500 euro ma non a 15.000 euro;
c) 4,8 per cento, se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 15.000 euro».

[12] Secondo la previsione contenuta nell'articolo 49 del TUIR, «*1. Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.*
2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:
a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile».

[13] Nella determinazione del reddito di lavoro dipendente occorre tenere conto anche di quanto disposto dal comma 9 della legge di bilancio 2025, come si dirà nel prosieguo.

percepito dal contribuente una percentuale che varia a seconda del reddito medesimo. In particolare, ove il reddito di lavoro dipendente:

- non sia superiore a 8.500 euro, la percentuale da applicare è il 7,1 per cento;
- sia superiore a 8.500 euro ma non a 15.000 euro, la percentuale da applicare è il 5,3 per cento;
- sia superiore a 15.000 euro, la percentuale da applicare è il 4,8 per cento.

Ai soli fini dell'individuazione della percentuale applicabile, il reddito di lavoro dipendente è, ai sensi del comma 5[14], rapportato all'intero anno.

In altri termini, nel caso in cui un contribuente abbia lavorato per una parte dell'anno, per determinare la somma spettante, occorre:

- calcolare il reddito di lavoro dipendente che lo stesso avrebbe percepito se avesse lavorato per l'intero anno (reddito annuale teorico);
- determinare la corrispondente percentuale con riferimento al reddito annuale teorico;
- applicare detta percentuale al reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito nell'anno[15].

Esempio 1

Un contribuente nell'anno 2025:

– ha un reddito complessivo pari a 6.000 euro;

– è titolare di un contratto di lavoro dipendente dal 1° gennaio 2025 al 3 marzo 2025 (62 giorni di lavoro dipendente), per il quale percepisce complessivamente un reddito di lavoro dipendente pari a 2.000 euro.

Il reddito annuale teorico è pari a 11.744,19 euro [(2.000:62) x 365].

La somma spettante è pari a 106 euro, determinata applicando la percentuale

[14] Il comma 5 della legge di bilancio 2025 dispone che ai «*soli fini dell'individuazione della percentuale applicabile ai sensi del comma 4 il reddito di lavoro dipendente è rapportato all'intero anno*».

[15] Le relazioni illustrativa e tecnica della legge di bilancio 2025 precisano che il comma 5 in commento stabilisce "*che la percentuale è determinata in base al reddito da lavoro dipendente rapportato all'intero anno ed è applicata al reddito da lavoro dipendente dichiarato*".

relativa ai redditi da 8.501 euro a 15.000 euro (5,3 per cento) al reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito nell'anno (2.000 euro).

Esempio 2

Un contribuente nell'anno 2025:

– ha un reddito complessivo pari a 6.000 euro;

– è titolare di un contratto di lavoro dipendente dal 1° gennaio 2025 al 3 marzo 2025 (62 giorni di lavoro dipendente), per il quale ha percepito un reddito di lavoro dipendente pari a 2.000 euro;

– è titolare di un contratto di lavoro dipendente dal 1° novembre 2025 al 30 novembre 2025, per il quale ha percepito un reddito di lavoro dipendente pari a 1.000 euro.

Il reddito annuale teorico è pari a 11.902,17 euro [(2.000 + 1.000):(62 + 30) x 365].

La somma spettante è pari a 159 euro, determinata applicando la percentuale relativa ai redditi da 8.501 euro a 15.000 euro (5,3 per cento) al reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito nell'anno (3.000 euro).

Resta fermo che, in presenza di più redditi di lavoro dipendente, nel calcolare il numero dei giorni per i quali dividere il reddito percepito nell'anno ai fini del calcolo del reddito annuale teorico, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta.

Il comma 6[16] riconosce un'ulteriore detrazione dall'imposta lorda ai titolari di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR, a eccezione dei percettori di redditi da pensione[17], il cui reddito complessivo – determinato

[16] Il comma 6 della legge di bilancio 2025 prevede che, ai «*titolari di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con esclusione di quelli indicati alla lettera a) del comma 2 del medesimo articolo 49, che hanno un reddito complessivo superiore a 20.000 euro spetta un'ulteriore detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro, di importo pari:*

a) a 1.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 20.000 euro ma non a 32.000 euro;

b) al prodotto tra 1.000 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 8.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 32.000 euro ma non a 40.000 euro».

[17] Di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 49 del TUIR.

secondo quanto previsto nel successivo comma 9 della legge di bilancio 2025 – sia superiore a 20.000 euro ma non superiore a 40.000 euro.

Tale detrazione, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, è di importo pari a:

- 1.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 20.000 euro ma non a 32.000 euro;
- al prodotto tra 1.000 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 8.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 32.000 euro ma non a 40.000 euro.

La detrazione, pertanto, è pari a 1.000 euro per i redditi superiori a 20.000 euro e fino a 32.000 euro, mentre decresce progressivamente per i redditi superiori a 32.000 euro, fino ad azzerarsi raggiunta la soglia dei 40.000 euro.

Il comma 9[18] prevede le regole per la determinazione del reddito complessivo e del reddito di lavoro dipendente, di cui ai citati commi 4 e 6, stabilendo che, a tal fine, rileva anche:

- la quota esente del reddito agevolato ai sensi dell'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, recante incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero;
- la quota esente del reddito agevolato ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, in materia di regime fiscale agevolativo per i lavoratori impatriati.

[18] Il comma 9 della legge di bilancio 2025 prevede che ai «*fini della determinazione del reddito complessivo e del reddito di lavoro dipendente di cui ai commi 4 e 6 del presente articolo rileva anche la quota esente del reddito agevolato ai sensi dell'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, recante incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero, nonché dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, in materia di regime fiscale agevolativo per i lavoratori impatriati. Il medesimo reddito complessivo di cui ai commi 4 e 6 del presente articolo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze, di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

L'ultimo periodo del comma 9 dispone, altresì, che il medesimo reddito complessivo di cui ai commi 4 e 6 è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze, di cui all'articolo 10, comma 3-*bis*, del TUIR.

Si ricorda che, ai fini del calcolo del reddito complessivo di cui ai commi 4 e 6, oltre alle specifiche disposizioni stabilite dal citato comma 9, occorre considerare l'ammontare del c.d. *reddito di riferimento* così come individuato nel paragrafo 1.1.

Ne consegue che, nella determinazione del reddito complessivo di cui tenere conto per la spettanza della somma e dell'ulteriore detrazione di cui ai citati commi 4 e 6, occorre aggiungere al c.d. *reddito di riferimento* la quota esente dei regimi agevolati per gli impatriati e per i ricercatori e sottrarre il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze.

La predetta quota esente concorre a determinare l'ammontare del reddito di lavoro dipendente ai fini dell'individuazione della soglia e della corrispondente percentuale previste dal comma 4. Nondimeno, una volta individuata la percentuale spettante, si ritiene che la stessa si applichi alla sola quota imponibile del reddito di lavoro dipendente soggetto a tassazione in Italia.

Esempio 3

Un contribuente nell'anno 2025:

– è titolare esclusivamente di un contratto di lavoro dipendente per l'intero anno, per cui si avvale delle agevolazioni spettanti per i lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e fruisce, quindi, di un'esenzione dal reddito imponibile nella misura del 70 per cento, avendo trasferito la residenza in Italia entro il 31 dicembre 2023;

– la quota di reddito da lavoro dipendente imponibile in Italia è pari a 4.500 euro;

– la quota esente del reddito di lavoro dipendente è pari a 10.500 euro.

Il reddito complessivo, determinato ai sensi del comma 9, è pari a 15.000 euro (reddito da lavoro dipendente tassato in Italia 4.500 euro + quota esente impatriati

10.500 euro).

La somma spettante è pari a 238,50 euro, determinata applicando la percentuale relativa ai redditi da 8.501 euro a 15.000 euro (5,3 per cento) alla quota imponibile del reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito e soggetto a tassazione in Italia nell'anno (4.500 euro).

I commi 7 e 8 disciplinano gli adempimenti in capo ai sostituti d'imposta, di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento al riconoscimento della somma di cui al comma 4 e della detrazione di cui al comma 6.

Nello specifico, il comma 7[19] dispone che i predetti sostituti d'imposta riconoscono in via automatica tali benefici all'atto dell'erogazione delle retribuzioni, senza, pertanto, necessità di alcuna istanza da parte del lavoratore.

La somma e la detrazione sono attribuite dai sostituti d'imposta ripartendone il relativo ammontare sulle retribuzioni erogate a partire dal primo periodo di paga utile successivo alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2025, ovvero dal primo periodo di paga utile successivo alla data di pubblicazione delle presenti istruzioni, unitamente alle quote spettanti in relazione alle mensilità precedenti. Laddove, per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, non sia possibile riconoscere le somme, o applicare la detrazione, nei periodi sopra indicati, i benefici dovranno essere erogati nelle successive mensilità o, al più tardi, in sede di conguaglio. Con particolare riguardo alla determinazione della somma di cui al comma 4, si precisa che il sostituto d'imposta individua la percentuale ivi prevista tenendo conto del reddito annuale teorico di lavoro dipendente (ossia quello rapportato all'intero anno come illustrato

[19] Il comma 7 della legge di bilancio 2025 dispone che i «*sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riconoscono in via automatica la somma di cui al comma 4 e la detrazione di cui al comma 6 del presente articolo all'atto dell'erogazione delle retribuzioni e verificano in sede di conguaglio la spettanza delle stesse. Qualora in tale sede la somma di cui al comma 4 o la detrazione di cui al comma 6 si riveli non spettante, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo. Nel caso in cui il predetto importo sia superiore a 60 euro, il recupero dello stesso è effettuato in dieci rate di pari ammontare a partire dalla prima retribuzione alla quale si applicano gli effetti del conguaglio*».

precedentemente) e riconosce la somma spettante applicando tale percentuale al reddito effettivamente corrisposto mensilmente.

I sostituti d'imposta devono effettuare le verifiche di spettanza dei benefici in commento e dei relativi importi in base al reddito previsionale e alle detrazioni, riferiti alle somme e ai valori che saranno corrisposti durante l'anno, nonché in base ai dati comunicati dal lavoratore, mediante la consegna della Certificazione unica (CU), relativa ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento.

Al riguardo, si precisa che, nell'ipotesi in cui il lavoratore svolga più attività di lavoro dipendente con datori di lavoro diversi, in periodi differenti dell'anno, lo stesso può comunicare al datore di lavoro che eroga la somma di cui al comma 4 ovvero che opera la detrazione di cui al comma 6, le informazioni relative ai redditi rivenienti dagli altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento, al fine della verifica della spettanza e del corretto calcolo del *quantum* da corrispondere in busta paga, consegnando le CU al nuovo datore di lavoro. Quest'ultimo dovrà tenere conto, nell'ambito delle operazioni di conguaglio, di cui all'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, dei dati ivi esposti per verificare la spettanza delle agevolazioni in commento e calcolare i relativi importi. Diversamente, se il lavoratore non produce le CU relative ai precedenti rapporti di lavoro, il sostituto d'imposta è tenuto a verificare la spettanza delle agevolazioni e a calcolare i relativi importi sulla base dei dati reddituali a propria disposizione.

Si fa presente, inoltre, che, qualora il lavoratore abbia contemporaneamente più contratti di lavoro dipendente in regime di *part-time* in essere, le predette agevolazioni devono essere attribuite da un solo sostituto d'imposta. A tal fine, il lavoratore individua il datore di lavoro che deve applicare le predette disposizioni, indicando tutti i dati necessari per la determinazione del *quantum*, quali i redditi di lavoro dipendente e i giorni di lavoro prestati presso gli altri datori di lavoro, e, contestualmente, comunica agli altri sostituti d'imposta di non erogare la somma o di non applicare l'ulteriore detrazione.

Il sostituto d'imposta, inoltre, non procede all'erogazione della somma o

alla determinazione dell'ulteriore detrazione nel caso in cui espressamente il lavoratore abbia formulato tale richiesta, ad esempio poiché privo dei requisiti richiesti per la fruizione dei benefici in commento.

In ogni caso, il datore di lavoro è tenuto a conservare la documentazione comprovante l'avvenuta comunicazione, ai fini di un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

Con riferimento alla fruizione della detrazione di cui al comma 6 è necessario che il contribuente abbia una capienza in termini di imposta lorda e, in caso di capienza parziale di quest'ultima, il beneficio spetta entro tale limite.

In mancanza di una disposizione che stabilisca un ordine di priorità nell'attribuzione delle detrazioni fiscali da riconoscere al contribuente, si ritiene che il sostituto d'imposta debba seguire le regole generali di calcolo e di scomputo dall'imposta lorda. In particolare, in sede di determinazione dell'imposta netta, l'importo massimo spettante della detrazione di cui al comma 6 è sommato a quello relativo alle altre detrazioni eventualmente riconosciute; l'importo complessivo così determinato è, quindi, portato in diminuzione dell'imposta lorda fino a concorrenza della stessa.

Si segnala, inoltre, che gli importi della somma e della detrazione riconosciuti al lavoratore sono indicati nella CU.

Si precisa che qualora il lavoratore, pur avendo diritto alla somma di cui al comma 4 o alla detrazione di cui al comma 6, abbia percepito redditi di lavoro dipendente non assoggettati a ritenuta fiscale perché privo di un sostituto d'imposta (ad esempio i lavoratori domestici), il predetto lavoratore può beneficiarne nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta di riferimento, facendo concorrere le agevolazioni in parola nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Analogamente, qualora il datore di lavoro non abbia riconosciuto la somma o l'ulteriore detrazione in sede di conguaglio, ad esempio, nel caso di cessazione del rapporto di lavoro, si ritiene che il lavoratore dipendente possa beneficiare delle predette agevolazioni direttamente nella dichiarazione dei redditi, fermo restando

il rispetto dei requisiti sostanziali.

Ai sensi del citato comma 7, i medesimi sostituti d'imposta verificano in sede di conguaglio la spettanza degli importi di cui sopra e, qualora le somme riconosciute, come erogazione o detrazione, si rivelino, in tutto o in parte, non spettanti, gli stessi provvedono al recupero del relativo importo. Il recupero di tali somme, nel caso in cui il relativo importo, anche complessivamente considerato, sia superiore a 60 euro, è effettuato in 10 rate di pari ammontare a partire dalla prima retribuzione alla quale si applicano gli effetti del conguaglio.

Si precisa, inoltre, che qualora, in sede di conguaglio, la somma erogata ai sensi del comma 4 risulti non spettante in quanto al contribuente è riconosciuta l'ulteriore detrazione di cui al comma 6, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero di un ammontare pari all'importo erogato al netto dell'ulteriore detrazione fiscale spettante.

Tale ipotesi potrebbe riguardare, in particolare, i contribuenti che, pur avendo percepito inizialmente la somma di cui al comma 4, si trovino nella condizione di aver superato a fine anno il limite reddituale di 20.000 euro, da cui consegue, quindi, da un lato, l'obbligo di restituire le somme percepite e, dall'altro, il diritto a fruire dell'ulteriore detrazione fiscale di cui al comma 6.

Nel caso in cui l'importo erogato, al netto di quanto effettivamente spettante al contribuente, sia maggiore di 60 euro, il recupero è effettuato in 10 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia, invece, percepito solo la detrazione fiscale di cui al comma 6 e, in sede di conguaglio, la stessa risulti non spettante, il sostituto d'imposta provvede al recupero del relativo importo che, come già detto, se superiore a 60 euro, dovrà avvenire in 10 rate a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Quest'ultima ipotesi può verificarsi sia quando il reddito complessivo del contribuente superi la soglia di reddito complessivo pari a 40.000 euro, sia nel caso in cui il predetto reddito sia diminuito fino a un valore pari o inferiore a 20.000 euro.

Anche in tale ultimo caso, il datore di lavoro, in sede di conguaglio, deve recuperare la detrazione fiscale di cui al comma 6 non spettante ed erogare la somma di cui al comma 4, effettuando la compensazione tra le somme a debito e quelle a credito. Nel caso in cui l'importo erogato, al netto di quanto effettivamente spettante al contribuente, sia maggiore di 60 euro, il recupero è effettuato in 10 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

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

Qualora il recupero dei benefici non spettanti non possa avvenire in occasione del conguaglio di fine rapporto, ad esempio per incapienza della retribuzione, si applica l'articolo 23, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui l'importo «*che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo*».

Qualora il lavoratore dipendente abbia, invece, beneficiato della somma o dell'ulteriore detrazione in assenza dei presupposti richiesti o in misura superiore a quella spettante e non sia più possibile per il sostituto d'imposta effettuare il conguaglio a debito, il lavoratore deve restituire, nella dichiarazione dei redditi, l'ammontare indebitamente ricevuto, eventualmente anche in forma rateizzata secondo le ordinarie modalità.

Con riferimento alla rateizzazione dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi, si rinvia a quanto indicato con la circolare 2 maggio 2024, n. 9/E[20], in merito alle modifiche introdotte dall'articolo 8 del decreto legislativo

[20] Con circolare n. 9/E del 2024 è stato precisato che tutti "*i contribuenti, titolari e non titolari di partita IVA, possono, pertanto, avvalersi della possibilità di effettuare i versamenti in forma rateale degli importi*

8 gennaio 2024, n. 1 (decreto Adempimenti). A tal proposito si ricorda che il numero di rate non deve essere superiore al numero di mesi che intercorrono nel periodo compreso tra la data di scadenza e il giorno 16 del mese di dicembre, e, dunque, in caso di contribuente persona fisica, il numero massimo di rate è pari a sette.

Ai sensi del successivo comma 8[21] della legge di bilancio 2025, per effetto dell'erogazione al lavoratore dipendente della somma di cui al comma 4, i sopra menzionati sostituti maturano un credito d'imposta pari alla somma erogata e compensano tale credito ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

I sostituti d'imposta, dunque, per il recupero del credito maturato a seguito della somma erogata ai dipendenti ai sensi del comma 4, utilizzano, mediante compensazione di qualsiasi importo a debito esposto nel modello di pagamento F24, l'importo corrispondente al credito maturato, anche in sezioni diverse da quella "Erario".

Per consentire ai sostituti d'imposta di utilizzare in compensazione il suddetto credito, con la risoluzione 31 gennaio 2025, n. 9/E, sono stati istituiti specifici codici tributo.

1.3. Modifiche alle detrazioni per familiari a carico (comma 11)

Il comma 11 della legge di bilancio 2025 apporta alcune modifiche all'articolo 12 del TUIR, in materia di detrazione per carichi di famiglia.

---

dovuti a titolo di saldo e primo acconto delle imposte e dei contributi, valorizzando il comportamento concludente in sede di versamento. A tal fine, si ritiene che rilevi la compilazione, all'interno del modello di versamento unificato F24, degli appositi campi concernenti la "rateazione", nei quali indicare sia la rata per la quale si effettua il pagamento, sia il numero di rate prescelto. Con la finalità di semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti, inoltre, viene stabilito che le rate mensili – di pari importo e, quelle successive alla prima, maggiorate degli interessi – siano versate da tutti i contribuenti entro il giorno 16 di ciascun mese, purché il piano di rateazione si completi entro il giorno 16 del mese di dicembre relativo all'anno di presentazione della dichiarazione o denuncia da cui emerge il debito".

[21] Il comma 8 della legge di bilancio 2025 prevede che i «*sostituti d'imposta compensano il credito maturato per effetto dell'erogazione della somma di cui al comma 4 mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*».

In particolare, il numero 1 della lettera a)[22] del comma 11 sostituisce il primo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR[23], prevedendo la spettanza della detrazione per i figli a carico in relazione ai soli contribuenti che abbiano figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, di età pari o superiore a 21 anni, ma inferiore a 30 anni, nonché figli di età pari o superiore a 30 anni con disabilità accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104.

Rispetto alla disciplina previgente, che riconosceva la detrazione in oggetto per tutti i figli con età pari o superiore a 21 anni, la legge di bilancio 2025, pertanto, introduce, ai fini della spettanza della stessa, un limite di età per i figli, prevedendo che la detrazione sia riconosciuta per quelli di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni.

Atteso che le detrazioni per carichi di famiglia sono rapportate al mese e competono per i mesi in cui sussistono le condizioni richieste, ne consegue che la detrazione di cui al novellato articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR spetta dal mese del compimento dei 21 anni di età del figlio fino al mese antecedente al compimento dei 30 anni.

La detrazione spetta, inoltre, per ciascun figlio con disabilità accertata ai sensi della l. n. 104 del 1992, di età pari o superiore a 21 anni.

Fermo restando il rispetto dei requisiti anagrafici sopra indicati, la legge di bilancio 2025 estende, inoltre, il riconoscimento della detrazione di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR anche ai figli affiliati e ai figli del coniuge deceduto che convivono con il contribuente.

Nonostante la legge di bilancio 2025 abbia, come detto, equiparato - ai fini

---

[22] Il comma 11, lettera a), numero 1, della legge di bilancio 2025 apporta la seguente modificazione all'articolo 12, comma 1, del TUIR: « *alla lettera c), le parole da: « 950 euro» fino a: « a 21 anni.» sono sostituite dalle seguenti: «950 euro per ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni, nonché per ciascun figlio di età pari o superiore a 30 anni con disabilità accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104.»;*».

[23] Nella formulazione previgente l'articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR riconosceva al contribuente una detrazione pari a «*950 euro per ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati, di età pari o superiore a 21 anni. (...)*».

della spettanza della detrazione per figli a carico - i figli del contribuente e i figli del coniuge deceduto che convivano con il contribuente stesso, si precisa, tuttavia, che, nel caso di convivenza con il figlio del coniuge deceduto, non trova applicazione la previsione di cui all'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR[24], in quanto tale disposizione continua a fare riferimento esclusivamente ai figli del contribuente (e non anche ai figli conviventi del coniuge deceduto).

Ne consegue, pertanto, che il contribuente che convive con il figlio del coniuge deceduto beneficia solo della detrazione per figli a carico, senza possibilità di fruire, laddove più conveniente, della detrazione prevista per il coniuge a carico, di cui alla lettera a).

Si osserva che la *ratio* della previsione, di cui all'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR, consiste nel far beneficiare di una eventuale maggiore misura della detrazione per familiari a carico quei soggetti, non coniugati o successivamente separati, che, per mancanza dell'altro genitore o per mancato riconoscimento del figlio da parte di quest'ultimo, si trovano nella condizione di avere il figlio a carico in via esclusiva.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene, pertanto, che la previsione di cui all'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR non si applichi al genitore superstite che non convive con il figlio; infatti, attesa la spettanza delle detrazioni in capo al contribuente – soggetto terzo – che convive con il figlio del soggetto deceduto, ne consegue che il genitore superstite non è l'unico soggetto ad avere diritto alle detrazioni per il figlio a carico.

Si precisa, inoltre, che la detrazione per figli a carico spetta, in presenza dei requisiti previsti dalla normativa fiscale, anche in relazione all'altro genitore (in vita) del medesimo figlio del coniuge deceduto. In tale caso, la ripartizione della

[24] L'articolo 12, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del TUIR dispone che se «*l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli nati fuori del matrimonio 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 tra il contribuente convivente con il figlio del coniuge deceduto e l'altro genitore non convivente segue le regole ordinarie previste dalla disciplina fiscale.

Il citato comma 11, lettera a), numero 2[25], modifica, altresì, la lettera d) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR[26], limitando ai soli ascendenti conviventi con il contribuente la detrazione ivi prevista per gli altri familiari conviventi.

La disciplina previgente includeva tra i familiari a carico, per i quali era riconosciuta la detrazione di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR, le persone indicate all'articolo 433 del codice civile, che convivessero con il contribuente o che percepissero assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, esclusi in ogni caso i figli, ancorché per i medesimi non spettasse la detrazione ai sensi della lettera c) del medesimo comma. Più nel dettaglio, la detrazione spettava, nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma, per il coniuge legalmente ed effettivamente separato, i genitori, gli ascendenti prossimi, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle germani o unilaterali, i discendenti dei figli[27].

La modifica normativa, fermo restando il rispetto delle altre condizioni previste dall'articolo 12 del TUIR, ha, pertanto, circoscritto, attraverso l'eliminazione del riferimento al citato articolo 433, il riconoscimento della detrazione ai soli ascendenti (ad esempio ai genitori) che convivano con il contribuente.

---

[25] Il comma 11, lettera a), numero 2, della legge di bilancio 2025 apporta la seguente modificazione all'articolo 12, comma 1, del TUIR: «*alla lettera d), le parole da: «750 euro» fino a: «lettera c).» sono sostituite dalle seguenti: «750 euro, da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ciascun ascendente che conviva con il contribuente.»;*».

[26] Nella formulazione previgente, l'articolo 12, comma 1, lettera d), del TUIR riconosceva una detrazione pari a «*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, esclusi in ogni caso i figli, ancorché per i medesimi non spetti la detrazione ai sensi della lettera c). La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 80.000 euro*».

[27] Ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del TUIR, le «*detrazioni di cui al comma 1 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. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro*».

Le modifiche apportate dalla legge di bilancio 2025 all'articolo 12 del TUIR esplicano, di conseguenza, effetti anche sulle altre disposizioni che rinviano ai soggetti del citato articolo 12.

In particolare, fermo restando quanto sul punto si dirà nel prosieguo per i figli a carico, a decorrere dal 1° gennaio 2025 non è più possibile fruire delle detrazioni e delle deduzioni spettanti per gli oneri e per le spese sostenuti per le altre persone indicate nell'articolo 433 c.c.; resta, invece, possibile fruirne – nel rispetto delle vigenti disposizioni – per gli oneri e le spese sostenuti per gli ascendenti fiscalmente a carico, conviventi con il contribuente, nonché per il coniuge[28], non legalmente ed effettivamente separato, fiscalmente a carico.

Per completezza, si segnala che le misure di *welfare* previste dall'articolo 51 del TUIR[29] e dalle altre disposizioni devono intendersi riferite solamente ai

---

[28] In merito alla nozione di coniuge, si ricorda che in base a quanto stabilito dall'articolo 1, comma 20, della legge 20 maggio 2016, n. 76, le parole "coniuge", "coniugi" o termini equivalenti si intendono riferiti anche a ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso.

[29] L'articolo 51 dispone quanto segue:

«(…)

2. Non concorrono a formare il reddito:

(…)

d-bis) le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12;

(…)

f) l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100;

f-bis) le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari;

f-ter) le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12;

f-quater) i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti e dei loro familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel medesimo articolo 12, comma 2, per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie;

(…)

familiari indicati all'articolo 12, nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2025.

In particolare, ai sensi del citato articolo 51, l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle misure di *welfare* è limitata a quelle misure riconosciute dal datore di lavoro esclusivamente in favore:

- dei coniugi non legalmente ed effettivamente separati;
- di ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto;
- degli ascendenti.

Le misure di *welfare* di cui in oggetto, pertanto, laddove erogate in favore di soggetti diversi da quelli sopra indicati, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.

Con particolare riferimento ai figli, si precisa che il comma 4-*ter* del medesimo articolo 12 stabilisce che, ai «*fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 sono considerati al pari dei figli per i quali spetta tale*

---

3. Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. In deroga al primo periodo, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a euro 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

(…)

7. Le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità».

detrazione».

In considerazione di quanto già precisato con la circolare 18 febbraio 2022, n. 4/E[30], si ritiene che, alla luce della novella normativa, la previsione di cui al comma 4-*ter* possa essere estesa anche ai figli di età pari o superiore ai 30 anni – senza disabilità accertata – che si trovino nelle condizioni reddituali di cui al comma 2 dell'articolo 12 del TUIR.

Ne consegue, pertanto, che l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle misure di *welfare* riconosciute dal datore di lavoro in favore dei figli del dipendente, e la possibilità di fruire delle detrazioni e delle deduzioni spettanti per gli oneri e le spese sostenuti nell'interesse dei figli fiscalmente a carico, continuano ad applicarsi a prescindere dai requisiti anagrafici di cui alla lettera c) del comma 1 del medesimo articolo 12 del TUIR, fermo restando, ove richiesto, il rispetto del requisito reddituale di cui all'articolo 12, comma 2, del TUIR.

La lettera b)[31] del comma 11 inserisce, infine, nell'articolo 12 del TUIR, il comma 2-*bis*, il quale prevede che le detrazioni per familiari a carico non spettano ai contribuenti che non sono cittadini italiani o di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo, in relazione ai loro familiari residenti all'estero.

1.4. Adeguamento della disciplina delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (commi da 726 a 729 e da750 a 752)

I commi da 726 a 729 e da 750 a 752 della legge di bilancio 2025 sono

[30] Con la circolare n. 4/E del 2022, con riferimento alla formulazione vigente *ratione temporis* dell'articolo 12 del TUIR, era stato precisato che, "*per i figli di età inferiore ai 21 anni che rispettano i criteri reddituali stabiliti al comma 2 del medesimo articolo 12 (e che, quindi, sono fiscalmente a carico), anche se non spettano più le detrazioni per figli a carico, continuano a spettare le detrazioni e le deduzioni previste per oneri e spese sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico di cui all'articolo 12 del TUIR. Per i figli di età inferiore ai 21 anni, anche se non fiscalmente a carico, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR in tema di welfare*".

[31] Il comma 11, lettera b), della legge di bilancio 2025 inserisce il comma 2-*bis* nell'articolo 12 del TUIR, il quale dispone che le «*detrazioni di cui al comma 1 non spettano ai contribuenti che non sono cittadini italiani o di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo in relazione ai familiari residenti all'estero*».

intervenuti per adeguare la disciplina delle addizionali regionale e comunale alla nuova articolazione degli scaglioni e delle aliquote dell'IRPEF prevista dalla legge di bilancio 2025.

In particolare, il comma 726 stabilisce che, al fine di garantire la coerenza della disciplina dell'addizionale regionale con la nuova articolazione degli scaglioni di reddito dell'IRPEF, prevista dall'articolo 11, comma 1, del TUIR, il termine di cui all'articolo 50, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, al fine di modificare gli scaglioni e le aliquote applicabili per l'anno 2025, è differito al 15 aprile 2025.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, pertanto, hanno tempo fino al 15 aprile 2025 per pubblicare nella Gazzetta Ufficiale la legge con la quale stabiliscono la misura del tributo sulla base dell'articolazione degli scaglioni dell'IRPEF[32].

Il comma 727 stabilisce che, nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano possono determinare, per i soli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, aliquote differenziate dell'addizionale regionale all'IRPEF sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'articolo 11, comma 1, del TUIR vigenti fino alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2025. Per il solo anno d'imposta 2025, il termine di approvazione degli scaglioni di reddito e delle aliquote è fissato al 15 aprile 2025. Per i successivi anni d'imposta 2026 e 2027 trova applicazione il termine ordinario previsto dall'articolo 50, comma 3, secondo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997.

Il comma 728 dispone, poi, che nell'ipotesi in cui le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano non approvino entro i predetti termini la legge modificativa degli scaglioni e delle aliquote, per gli anni d'imposta 2025, 2026 e 2027, l'addizionale regionale all'IRPEF si applica sulla base degli scaglioni di

[32] Si precisa che, nonostante l'articolo 50, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997 richieda la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, tale obbligo deve ritenersi assolto con la pubblicazione della legge nel bollettino ufficiale della Regione o della Provincia autonoma, che, per tali leggi, assolve alla stessa funzione riconosciuta alla Gazzetta Ufficiale (analogamente a quanto già evidenziato con le circolari n. 4/E del 2022, paragrafo 2 e n. 2/E del 2024, paragrafo 1.5).

reddito e delle aliquote già vigenti nell'anno precedente a quello di riferimento.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, la *ratio* della norma è riconducibile alla volontà di semplificare l'*iter* procedurale posto a carico degli enti territoriali interessati, consentendo che siano automaticamente confermati gli scaglioni di reddito e le aliquote approvate dalle Regioni per ciascun anno precedente a quello di riferimento e garantendo, quindi, una continuità delle scelte sul numero degli scaglioni già operate da ciascun ente.

Il comma 729 stabilisce che le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano provvedono, entro il 15 maggio 2025, alla trasmissione dei dati rilevanti per la determinazione dell'addizionale regionale all'IRPEF per l'anno 2025, prevista dall'articolo 50, comma 3, quarto periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997, ai fini della pubblicazione sul sito informatico *www.finanze.gov.it*. Si ricorda che l'articolo 50, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997 dispone, altresì, che il mancato inserimento nel sito informatico dei suindicati dati comporta l'inapplicabilità di sanzioni e interessi.

Con riferimento alle addizionali comunali, il comma 750, in linea con quanto stabilito per l'addizionale regionale, prevede che, in deroga all'articolo 1, comma 169, primo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e all'articolo 172, comma 1, lettera c), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, i Comuni, per l'anno 2025, modificano entro il 15 aprile 2025 gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale, in conformità alla nuova articolazione prevista per l'IRPEF.

Il comma 751 prevede che, nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, i Comuni possono determinare, per gli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, aliquote differenziate dell'addizionale comunale all'IRPEF sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'articolo 11, comma 1, del TUIR, vigenti fino alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2025.

Per l'anno 2025 tale adempimento deve essere effettuato entro il 15 aprile 2025, mentre per i successivi anni 2026 e 2027 trovano applicazione le

disposizioni di cui all'articolo 1, comma 169, primo periodo, della l. n. 296 del 2006 e dell'articolo 172, comma 1, lettera c), del TUEL.

Il comma 752, infine, stabilisce che, qualora i Comuni non adottino la deliberazione di cui ai commi 750 e 751 o non la trasmettano entro il termine del 20 dicembre dell'anno di riferimento, per gli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, l'addizionale comunale all'IRPEF si applica sulla base degli scaglioni di reddito e delle aliquote già vigenti nell'anno precedente a quello di riferimento.

2. Misure concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente (decreto delegato e legge di bilancio 2025)

Si illustrano, di seguito, le modifiche apportate dall'articolo 3 del decreto delegato che, in attuazione di quanto disposto dall'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge 9 agosto 2023, n. 111 (di seguito legge delega), recante la «*Delega al Governo per la riforma fiscale*», opera una revisione e una semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito previste dagli articoli 10, comma 1, lettera e-*ter*), e 51, comma 2, lettere a) e f-*quater*), comma 3 e comma 5, del TUIR. Ai sensi dell'articolo 4 del decreto delegato, le disposizioni di cui all'articolo 3 si applicano ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025, fermo restando (come precisato dalla relazione illustrativa) il principio di cassa allargato[33].

Si commentano, altresì, le misure concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente apportate dalla legge di bilancio 2025, in materia di:

- premi erogati agli atleti che vinceranno medaglie alle Olimpiadi di Milano-Cortina;
- compensi straordinari nel comparto sanitario;
- premi di produttività;
- *welfare* aziendale;

[33] Al riguardo, l'articolo 51, comma 1, ultimo periodo, del TUIR prevede che si considerino «… *percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono*».

- detassazione del lavoro notturno e straordinario nei giorni festivi per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere;
- detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande;
- compensi degli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche.

2.1. Deducibilità dei contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale (SSN) e non imponibilità dei contributi di assistenza sanitaria versati in ottemperanza a disposizioni di legge

L'articolo 3, comma 1, lettera a)[34], del decreto delegato ha modificato l'articolo 10, comma 1, lettera e-*ter*) [35], del TUIR, in materia di deducibilità ai fini IRPEF dei contributi di assistenza sanitaria versati a fondi integrativi del SSN per un importo non superiore complessivamente a 3.615,20 euro.

Specularmente, la successiva lettera b), numero 1.1)[36], ha modificato l'articolo 51, comma 2, lettera a), secondo periodo[37], del TUIR, che stabilisce la

---

[34] Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera a), del decreto delegato, «*all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), le parole:* «*che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione*» *sono sostituite dalle seguenti:* «*iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti*»;».

[35] L'articolo 10, comma 1, lettera e-*ter*), del TUIR, nel testo antecedente la modifica in commento, stabiliva la deducibilità dei «*... contributi versati, fino ad un massimo di euro 3.615,20, ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale istituiti o adeguati ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera a). Per i contributi versati nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12, che si trovino nelle condizioni ivi previste, la deduzione spetta per l'ammontare non dedotto dalle persone stesse, fermo restando l'importo complessivamente stabilito*».

[36] Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.1), del decreto delegato «*alla lettera a), le parole: «di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter)» sono sostituite dalle seguenti: «dei contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, o di regolamento aziendale, iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti*»;».

[37] L'articolo 51, comma 2, lettera a), secondo periodo, del TUIR, nel testo antecedente la modifica in commento, stabiliva la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei «*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, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'articolo 10, comma 1,*

non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a 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.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, le citate norme del TUIR sono state adeguate al criterio della salvaguardia della finalità dell'assistenza sanitaria, nonché al più ampio principio generale della solidarietà sociale di cui all'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega, mediante l'inserimento nel testo normativo, ad opera delle due norme in commento, della precisazione che i fondi, gli enti o le casse verso cui sono effettuati i versamenti debbano essere «*iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti*».

A seguito del citato intervento normativo, la deducibilità dei contributi versati a fondi integrativi del SSN e la non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni dei contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, o di regolamento aziendale, è subordinata al rispetto dei seguenti requisiti:

- l'iscrizione all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi sopra menzionata;
- la conformità dell'operato dell'ente, della cassa o del fondo al principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti[38].

Come chiarito dalla relazione illustrativa, con tale modifica è recepito l'orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate (cfr., per quanto riguarda la

lettera e-ter), per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e-ter».

[38] Cfr., al riguardo, la relazione illustrativa al decreto delegato che sul punto precisa che "*la contribuzione a forme di assistenza sanitaria debba essere conforme al principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti, dando attuazione al più ampio principio generale della solidarietà sociale*".

mutualità e la solidarietà, la circolare 29 marzo 2018, n. 5/E, paragrafo 4.10[39]) e, più in generale, quanto rilevato dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni (IVASS), in data 16 febbraio 2023, in occasione dell' *"Indagine conoscitiva sulle forme integrative di previdenza e di assistenza sanitaria nel quadro dell'efficacia complessiva dei sistemi di Welfare e di tutela della salute"* avviata dalla Commissione permanente Affari sociali, sanità, lavoro pubblico e privato, previdenza sociale del Senato[40].

Con riferimento alla deducibilità ai fini IRPEF dei contributi di assistenza sanitaria versati a fondi integrativi del SSN di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e-*ter*), del TUIR, si ricorda che, come evidenziato al paragrafo 1.3, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 12 del TUIR da parte della legge di bilancio 2025, le disposizioni in commento si applicano al coniuge[41], non effettivamente e legalmente separato, ai figli (qualunque sia la loro età) e agli ascendenti conviventi (genitori e nonni) del lavoratore, che rispettino i requisiti reddituali per essere considerati familiari fiscalmente a carico, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 12. Analogamente, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i contributi di assistenza sanitaria a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale di cui all'articolo 51, comma 2, lettera a), del TUIR, nel rispetto di tutti i requisiti previsti dalla norma, versati in favore dei predetti familiari del lavoratore dipendente, ancorché non siano fiscalmente a carico dello stesso[42].

---

[39] Con la citata circolare n. 5/E del 2018, paragrafo 4.10, è stato chiarito che non "*si rilevano (...) criticità laddove le casse sanitarie operino rispettando principi di mutualità. Alcune perplessità sorgono, al contrario, in tutte quelle ipotesi in cui esista, per ciascun iscritto/dipendente, una stretta correlazione fra quanto percepito dalla cassa a titolo di contribuzione ed il valore della prestazione resa nei confronti del lavoratore, o dei suoi familiari e conviventi, al punto che la prestazione sanitaria - sotto forma di prestazione diretta ovvero di rimborso della spesa - ove erogata, non possa comunque mai eccedere, in termini di valore, il contributo versato dal dipendente o dal suo datore di lavoro. In tal caso si ritiene che il lavoratore non possa beneficiare del vantaggio fiscale disposto dell'articolo 51, comma 2, lettera a) del TUIR per le casse aventi finalità mutualistica, rappresentato dalla non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi in parola, ma della detrazione prevista per spese sanitarie rimaste a carico*".

[40] Nell'audizione del Segretario generale dell'IVASS è stato precisato che con specifico riferimento al settore assicurativo "*... le norme e i benefici fiscali riconosciuti dovrebbero mirare a incentivare coperture che meglio conciliano sostenibilità del business e mutualità tra assicurati (oggi realizzata prevalentemente nelle polizze collettive)*".

[41] Cfr. nota n. 28.

[42] Cfr. la circolare 12 giugno 2002, n. 50/E, paragrafo 6.1.

2.2. Non imponibilità dei contributi versati dal datore di lavoro per le prestazioni aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana

L'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.2)[43], del decreto delegato ha apportato modifiche all'articolo 51, comma 2, lettera f-*quater)*, del TUIR, secondo cui non concorrono alla formazione del reddito da lavoro dipendente i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana.

In particolare, la disposizione in commento ha previsto una modifica dell'attuale regime di non concorrenza, sotto il profilo soggettivo, estendendolo ai familiari indicati all'articolo 12 del TUIR, che si trovino nelle condizioni previste al comma 2 del medesimo articolo 12[44], vale a dire i familiari fiscalmente a carico. Come evidenziato al paragrafo 1.3, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 12 del TUIR da parte della legge di bilancio 2025, la disposizione in commento si applica al coniuge[45], non effettivamente e legalmente separato, ai figli (qualunque sia la loro età) e agli ascendenti conviventi (genitori e nonni) del lavoratore, che rispettino i requisiti reddituali per essere considerati familiari fiscalmente a carico, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 12.

---

[43] Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.2), del decreto delegato, *«alla lettera f-quater), dopo le parole: «categorie di dipendenti» sono inserite le seguenti: «e dei loro familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel medesimo articolo 12, comma 2,»;»*.

[44] L'articolo 12, comma 2, del TUIR dispone che le *«detrazioni di cui al comma 1 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. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro»*.

[45] Cfr. nota 28.

2.3. Criteri di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti

In un'ottica di semplificazione e razionalizzazione delle somme e dei valori che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, in ossequio alle indicazioni dell'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega, l'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 2.1)[46], del decreto delegato ha sostituito il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR[47].

Il primo periodo del citato comma 3 richiama espressamente l'articolo 9 del TUIR, identificando il criterio del valore normale quale criterio generale di determinazione dei valori ceduti dal datore di lavoro al dipendente in costanza del rapporto di lavoro.

Con particolare riferimento ai beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti, il secondo periodo del menzionato comma 3, nella previgente formulazione, indicava quale specifico criterio di individuazione del valore da assegnare ai suddetti beni o servizi il prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Come chiarito dalla relazione illustrativa, tale criterio nel tempo è divenuto inidoneo a regolare fattispecie sempre più diverse ed eterogenee tra loro, in un mercato dei beni e servizi in costante evoluzione.

Con l'intervento normativo è stato modificato il criterio di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività

---

[46] L'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 2.1), del decreto delegato ha sostituito il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR prevedendo che in *«deroga al primo periodo, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro»*.

[47] L'articolo 51, comma 3, secondo periodo, del TUIR, nella formulazione antecedente alla modifica, disponeva che *«il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.»*. Al riguardo, si segnala che il comma 1, lettera b), numero 2.2), dell'articolo 3 del decreto delegato ha sostituito, nel terzo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR appena citato, la dicitura «*lire 500.000*» con «*euro 258,23*».

del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti, stabilendo che il suddetto valore sia determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro.

In sintesi, in materia di beni e servizi prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti sono previsti unicamente due criteri di determinazione del valore del *fringe benefit*, in ordine graduato tra loro, vale a dire il prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, il costo sostenuto per la sua produzione.

2.4. Premi erogati agli atleti che vinceranno medaglie alle Olimpiadi di Milano-Cortina

Il comma 262[48] della legge di bilancio 2025 stabilisce che i premi erogati agli atleti dal Comitato olimpico nazionale italiano e dal Comitato italiano paralimpico, per le medaglie ottenute nelle gare svolte in occasione dei Giochi olimpici e paralimpici invernali Milano-Cortina 2026, non sono soggetti alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 30 del DPR n. 600 del 1973[49] e che le relative somme sono escluse dalla base imponibile del percipiente.

---

[48] Il comma 262 della legge di bilancio 2025 dispone che i premi «*erogati agli atleti dal Comitato olimpico nazionale italiano e dal Comitato italiano paralimpico per le medaglie ottenute nelle gare svolte in occasione dei Giochi olimpici e paralimpici invernali Milano - Cortina 2026 non sono soggetti alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Le relative somme sono escluse dalla base imponibile del percipiente.* (…)».

[49] L'articolo 30 del DPR n. 600 del 1973 dispone che i premi «*derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giuochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte. Le ritenute alla fonte non si applicano se il valore complessivo dei premi derivanti da operazioni a premio attribuiti nel periodo d'imposta dal sostituto d'imposta al medesimo soggetto non supera l'importo di lire 50.000; se il detto valore è superiore al citato limite, lo stesso è assoggettato interamente a ritenuta. Le disposizioni del periodo precedente non si applicano con riferimento ai premi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. L'aliquota*

2.5. Compensi straordinari comparto sanitario

Il comma 354[50] della legge di bilancio 2025 prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali comunali e regionali con aliquota agevolata pari al 5 per cento sui compensi per il lavoro straordinario, di cui all'articolo 47 del contratto collettivo nazionale di lavoro del comparto sanità (CCNL Comparto Sanità) relativo al triennio 2019-2021, prestato dagli infermieri dipendenti delle aziende e degli enti del Servizio sanitario nazionale (SSN).

Per quanto previsto dal citato articolo 47 del CCNL Comparto Sanità per il triennio 2019-2021, le prestazioni di lavoro straordinario sono rivolte a fronteggiare situazioni di lavoro eccezionali e, pertanto, non possono essere utilizzate come fattore ordinario di programmazione del lavoro e devono rispondere ad effettive esigenze di servizio. Inoltre, la prestazione di lavoro straordinario è espressamente autorizzata dal dirigente o dal responsabile sulla base delle esigenze organizzative e di servizio individuate dalle aziende e dagli

---

della ritenuta è stabilita nel dieci per cento per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti e comitati di beneficenza, nel venti per cento sui premi dei giuochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe, nel venticinque per cento in ogni altro caso. Se i premi sono costituiti da beni diversi dal denaro o da servizi, i vincitori hanno facoltà, se chi eroga il premio intende esercitare la rivalsa, di chiedere un premio di valore inferiore già prestabilito, differente per quanto possibile, rispetto al primo, di un importo pari all'imposta, gravante sul premio originario. Le eventuali differenze sono conguagliate in denaro. La ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco. La ritenuta sulle vincite dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dal Comitato olimpico nazionale italiano e dall'Unione nazionale incremento razze equine è compresa nell'imposta unica prevista dalle leggi vigenti. L'imposta sulle vincite nelle scommesse al totalizzatore ed al libro è compresa nell'importo dei diritti erariali dovuti a norma di legge».

[50] Il comma 354 della legge di bilancio 2025 dispone che *i* «*compensi per lavoro straordinario di cui all'articolo 47 del contratto collettivo nazionale di lavoro del comparto sanità relativo al triennio 2019-2021, citato al comma 353 del presente articolo, erogati agli infermieri dipendenti dalle aziende e dagli enti del Servizio sanitario nazionale, sono assoggettati a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con aliquota pari al 5 per cento. L'imposta sostitutiva di cui al primo periodo è applicata dal sostituto d'imposta ai compensi erogati a decorrere dall'anno 2025, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 51, comma 1, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di imposte sui redditi*».

enti del SSN, rimanendo esclusa ogni forma generalizzata di autorizzazione, fatta eccezione per quei casi di urgenza in cui, a garanzia dei livelli di assistenza, non sia possibile l'autorizzazione preventiva ed esplicita del dirigente o del responsabile.

La disposizione in commento prevede che l'imposta sostitutiva sia applicata dal sostituto d'imposta ai compensi erogati a decorrere dall'anno 2025, fatto salvo il principio di cassa allargato di cui all'articolo 51, comma 1, ultimo periodo, del TUIR, secondo cui si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono[51].

Si ritiene che la norma si applichi, dunque, secondo il principio di cassa, ai compensi erogati a decorrere dal 1° gennaio 2025 (fatto salvo il principio di cassa allargato), indipendentemente dalla data di svolgimento della prestazione.

Per consentire ai sostituti d'imposta il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva in argomento, con la risoluzione 31 gennaio 2025, n. 7/E, sono stati istituiti i relativi codici tributo.

La norma in commento prevede, infine, che per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applichino le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

2.6. Interventi in materia di premi di produttività

Il comma 385[52] della legge di bilancio 2025 estende ai premi e alle somme erogati negli anni d'imposta 2025, 2026 e 2027 la riduzione temporanea da 10 a 5 punti percentuali dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali – concernente alcuni emolumenti retributivi,

[51] L'articolo 51, comma 1, ultimo periodo, del TUIR prevede che si considerano «*percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono*».

[52] Il comma 385 della legge di bilancio 2025 prevede che *per «i premi e le somme erogati negli anni 2025, 2026 e 2027, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, di cui all'articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è ridotta al 5 per cento»*.

costituiti da premi di risultato e da forme di partecipazione agli utili d'impresa – prevista dall'articolo 1, comma 182 , della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

In sostanza, la novella normativa ripropone, anche per gli anni d'imposta 2025, 2026 e 2027, la riduzione, dal 10 al 5 per cento, dell'aliquota dell'imposta sostitutiva relativa ai premi di produttività già introdotta, per il periodo d'imposta 2024, dall'articolo 1, comma 18, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024)[53], e, per il periodo d'imposta 2023, dall'articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2023[54].

L'articolo 1, commi da 182 a 188, della legge di stabilità 2016 disciplina l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del 10 per cento ai premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, misurabili e verificabili sulla base dei criteri definiti con il decreto di cui al comma 188, nonché alle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

L'imposta sostitutiva, in vigore dal 2016, è applicabile – fatta salva l'ipotesi di espressa rinuncia da parte del lavoratore, con conseguente applicazione del regime ordinario – fino a un importo di 3.000 euro lordi (comma 182), al premio in denaro erogato ai lavoratori dipendenti del settore privato, in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali (comma 187), con un reddito da lavoro, nell'anno precedente a quello di percezione, non superiore a 80.000 euro (comma 186), in conseguenza di incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione come definiti nel decreto interministeriale del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze 25

[53] L'articolo 1, comma 18, della legge di bilancio 2024 statuisce che, per i premi e le somme erogati nell'anno 2024, *«l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, di cui all'articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è ridotta al 5 per cento»*.

[54] L'articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2023 dispone che, per i premi e le somme *«erogati nell'anno 2023, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, di cui all'articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è ridotta al 5 per cento»*.

marzo 2016[55], nonché alle somme elargite sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

Considerato che la nuova disposizione prevede solo una mera estensione della riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva già in vigore negli anni d'imposta 2023 e 2024, si ritiene che alla stessa possano applicarsi le istruzioni fornite con le circolari 7 marzo 2024, n. 5/E, 1° agosto 2023, n. 23/E, 29 marzo 2018, n. 5/E, e 15 giugno 2016, n. 28/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

2.7. Misure fiscali per il welfare *aziendale*

I commi da 386 a 391[56] della legge di bilancio 2025 contengono due diverse misure di *welfare* aziendale. Nello specifico, i commi da 386 a 389 introducono un

[55] Emanato ai sensi dell'articolo 1, comma 188, della legge di stabilità 2016 e rubricato *«Attuazione dell'articolo 1, commi da 182 a 191, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), che disciplina l'erogazione dei premi di risultato e la partecipazione agli utili di impresa con tassazione agevolata»*.

[56] I commi da 386 a 391 della legge di bilancio 2025 prevedono che *«386. Le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati locati dai dipendenti assunti a tempo indeterminato dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025 non concorrono, per i primi due anni dalla data di assunzione, a formare il reddito ai fini fiscali entro il limite complessivo di 5.000 euro annui. L'esclusione dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore non rileva ai fini contributivi.*

387. Le disposizioni di cui al comma 386 si applicano ai titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro nell'anno precedente la data di assunzione che abbiano trasferito la residenza nel comune di lavoro, qualora questo sia situato a più di cento chilometri di distanza dal comune di precedente residenza.

388. Le somme erogate o rimborsate ai sensi del comma 386 rilevano ai fini della determinazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) e si computano, altresì, ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali.

389. Ai fini dell'applicazione dei commi 386, 387 e 388 del presente articolo, il lavoratore rilascia al datore di lavoro apposita dichiarazione, ai sensi dell'articolo 46 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, nella quale attesta il luogo di residenza nei sei mesi precedenti la data di assunzione.

390. Per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per la locazione dell'abitazione principale o per gli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale. Il limite di cui al primo periodo è elevato a 2.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti e i figli adottivi, affiliati o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. I datori di lavoro provvedono all'attuazione del presente comma previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti.

regime temporaneo di non concorrenza al reddito ai fini delle imposte sui redditi in favore dei lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato nel corso dell'anno 2025, mentre i commi 390 e 391 prevedono, limitatamente ai periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, una disciplina più favorevole per i beni ceduti e i servizi prestati al lavoratore dipendente (c.d. *fringe benefit*).

Con i commi da 386 a 389 si dispone la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente, per i primi due anni a decorrere dalla data di assunzione e nel limite complessivo di 5.000 euro annui, delle somme erogate dai datori di lavoro, o da questi rimborsate ai medesimi lavoratori dipendenti, per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati presi in locazione dagli stessi lavoratori, a condizione che questi ultimi non percepiscano un reddito da lavoro dipendente superiore a un determinato limite, abbiano trasferito la residenza nel Comune della sede di lavoro e che tale Comune sia distante più di cento chilometri da quello di precedente residenza.

Le somme erogate o rimborsate rilevano ai fini contributivi (comma 386) e si computano nell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) del nucleo familiare del lavoratore dipendente, nonché ai fini dell'accesso alle prestazioni di previdenza e assistenza sociale (comma 388).

La non concorrenza alla formazione del reddito del lavoratore delle predette somme, erogate o rimborsate dai datori di lavoro, opera in relazione ai lavoratori dipendenti, assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025, che abbiano percepito un reddito da lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro nell'anno precedente alla data di assunzione a tempo indeterminato, ossia nell'anno 2024.

Al riguardo, è opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono (c.d. principio di cassa allargato).

---

391. Il limite di cui al comma 390, secondo periodo, si applica se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale dei figli».

Ai fini della verifica del limite di reddito di lavoro dipendente, occorre considerare il reddito soggetto a tassazione ordinaria. Dal computo del reddito devono, pertanto, essere esclusi eventuali redditi di lavoro assoggettati a tassazione separata. Al riguardo, si rinvia ai chiarimenti resi, per quanto compatibili, con la circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 1.1.2.

Il beneficio in commento ha ad oggetto le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione di *«fabbricati locati»*. La disposizione subordina l'agevolazione alla circostanza per cui il neoassunto trasferisca «*la residenza nel comune di lavoro, qualora questo sia situato a più di cento chilometri di distanza dal comune di precedente residenza»*.

In altri termini, il lavoratore deve essere titolare di un contratto di locazione, di qualunque tipo, purché riferito all'unità immobiliare ubicata nel Comune di lavoro, qualora quest'ultimo disti più di cento chilometri dal Comune di precedente residenza.

Con particolare riguardo alla locuzione «*canoni di locazione*» (comma 386), si ritiene che debba farsi riferimento al canone risultante dal contratto di locazione regolarmente registrato e pagato nell'anno.

Con riferimento alle «*spese di manutenzione*», si è dell'avviso che siano oggetto della disciplina in commento quelle sostenute in relazione all'immobile relativo al predetto contratto[57]. Per beneficiare della misura agevolativa in esame è necessario che le copie del contratto di locazione e degli altri documenti utili ad attestare le spese siano rese disponibili al datore di lavoro e conservate per un eventuale controllo da parte degli organi a ciò deputati.

---

[57] Ai sensi dell'articolo 9 della legge 27 luglio 1978, n. 392, sono «*interamente a carico del conduttore, salvo patto contrario, le spese relative al servizio di pulizia, al funzionamento e all'ordinaria manutenzione dell'ascensore, alla fornitura dell'acqua, dell'energia elettrica, del riscaldamento e del condizionamento dell'aria, allo spurgo dei pozzi neri e delle latrine, nonché alla fornitura di altri servizi comuni.*
Le spese per il servizio di portineria sono a carico del conduttore nella misura del 90 per cento, salvo che le parti abbiano convenuto una misura inferiore.
Il pagamento deve avvenire entro due mesi dalla richiesta. Prima di effettuare il pagamento il conduttore ha diritto di ottenere l'indicazione specifica delle spese di cui ai commi precedenti con la menzione dei criteri di ripartizione. Il conduttore ha inoltre diritto di prendere visione dei documenti giustificativi delle spese effettuate (…)».

Resta fermo che, in relazione alle spese rimborsate ai sensi della norma in commento, il contribuente non potrà beneficiare di altre agevolazioni previste per le medesime spese, quali, ad esempio, la detrazione prevista per i canoni di locazione di unità immobiliari di cui all'articolo 16, commi da 01 a 1-*ter*, del TUIR, in quanto le suddette spese, oggetto di rimborso, non possono essere considerate effettivamente sostenute. Con specifico riferimento alle detrazioni di cui all'articolo 16, commi da 01 a 1-*ter*, del TUIR, che sono determinate forfetariamente, si precisa che le stesse spettano, sussistendo gli ulteriori requisiti previsti dalla norma, se l'importo del canone di locazione pagato dal lavoratore eccede l'importo rimborsato dal datore di lavoro, rimanendo, di conseguenza, una parte dello stesso a carico del lavoratore.

Per le medesime ragioni, sopra descritte, le *«spese di manutenzione»* rimborsate ai sensi del medesimo comma 386 non possono essere computate tra le spese per le quali sono previste la detrazione *ex* articolo 16-*bis* del TUIR (spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici) o *ex* articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 (spese per interventi ammessi al c.d. *ecobonus*).

Al fine di verificare il rispetto del requisito concernente la distanza di più di cento chilometri fra il Comune di residenza e quello di lavoro, occorre tenere conto della distanza chilometrica più breve tra i due Comuni, calcolata in riferimento a una qualsiasi delle vie di comunicazione esistenti, ad esempio ferroviaria o stradale. Il requisito è rispettato se almeno uno dei suddetti collegamenti risulti superiore a cento chilometri[58].

Con riguardo al «*limite complessivo di 5.000 euro annui*» delle somme erogate o rimborsate al lavoratore, che spettano per «*i primi due anni dalla data di assunzione*», si osserva che tale limite deve essere riferito ai ventiquattro mesi decorrenti dalla data di assunzione, sempre nel rispetto del presupposto che

[58] Cfr. la circolare 4 aprile 2008, n. 34/E, paragrafo 8.4, in tema di detrazione per le spese per canoni di locazione sostenute da studenti universitari fuori sede.

l'assunzione avvenga con contratto a tempo indeterminato e nell'anno 2025. A tal proposito, si consideri il seguente esempio: un lavoratore assunto con un contratto a tempo indeterminato il 1° ottobre 2025 ha diritto al beneficio fino al 30 settembre 2027 e il limite complessivo annuo di 5.000 euro delle somme erogate o rimborsate per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati opera per i periodi dal 1° ottobre 2025 al 30 settembre 2026 (primo anno) e dal 1° ottobre 2026 al 30 settembre 2027 (secondo anno).

In ogni caso, la somma erogata o rimborsata non può superare il limite di 5.000 euro per ciascuna delle due annualità. Ne consegue che se, ad esempio, nel primo anno, a fronte di un canone annuo di 10.000 euro, è stata erogata o rimborsata la somma di 3.000 euro, nel secondo anno non è possibile rimborsare o erogare la somma di 7.000 euro, stante il limite annuo di 5.000 euro.

Si ritiene, inoltre, che la somma annuale di 5.000 euro sopra indicata rappresenti una franchigia, di talché il rimborso operato dal datore di lavoro, qualora superiore alla predetta somma annuale, concorre, per la parte eccedente il limite, alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 51 del TUIR.

Da ultimo, il comma 389 richiede, al fine dell'applicazione del beneficio in esame, che il lavoratore interessato rilasci al datore di lavoro un'apposita autocertificazione – ai sensi dell'articolo 46 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 – in cui attesti il luogo di residenza nei sei mesi precedenti la data di assunzione[59].

Si precisa, infine, che il lavoratore – sempre al fine di rispettare le condizioni cui è subordinato il beneficio – deve trasferire la residenza nel Comune di lavoro entro il termine di effettuazione del conguaglio ad opera del sostituto d'imposta dell'anno in cui sono erogate per la prima volta le somme ovvero, se antecedente, entro la data di cessazione del rapporto di lavoro. In altri termini, il

[59] Al riguardo, è sufficiente l'autocertificazione con sottoscrizione in originale e allegata copia del documento d'identità del sottoscrittore (si veda la risposta a interpello 30 gennaio 2025, n. 17).

beneficio spetta dalla data di assunzione purché la residenza nel Comune della sede di lavoro sia trasferita entro il termine delle operazioni di conguaglio (o entro la data di cessazione del rapporto di lavoro), le spese erogate e/o rimborsate dal datore di lavoro riguardino l'immobile situato nel predetto Comune oggetto di un contratto di locazione regolarmente registrato e si tratti di spese sostenute a decorrere dalla data di assunzione.

Il comma 390 prevede, per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR, che non concorrono a determinare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro:

- il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore dipendente dal datore di lavoro[60];
- le somme erogate o rimborsate al lavoratore dipendente dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per la locazione dell'abitazione principale ovvero degli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale.

L'ammontare del limite è innalzato a 2.000 euro qualora si tratti di un lavoratore dipendente con figli – tra cui anche i figli nati fuori del matrimonio, riconosciuti, adottivi, affiliati o affidati e, per ragioni logico-sistematiche, i figli conviventi del coniuge deceduto – fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del TUIR.

Per essere considerati fiscalmente a carico, i figli devono disporre di un reddito complessivo – computandovi anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, dalla

[60] Al riguardo, si fa presente che, ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, nonché i beni e i servizi per i quali sia attribuito il diritto di ottenerli da terzi. Si ricorda, inoltre, che, come già precisato nel paragrafo 1.3 della presente circolare, i rinvii contenuti nell'articolo 51 del TUIR all'articolo 12 del TUIR vanno riferiti alla versione, dello stesso articolo 12, in vigore dal 1° gennaio 2025, che non richiama più i soggetti indicati nell'articolo 433 c.c..

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. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo è elevato a 4.000 euro.

Al riguardo, si fa presente che l'agevolazione in commento è riconosciuta in misura intera a ogni genitore, titolare di reddito di lavoro dipendente e/o assimilato, anche in presenza di un unico figlio, purché lo stesso sia fiscalmente a carico di entrambi. Spetta, altresì, nel caso in cui il contribuente non possa beneficiare della detrazione per figli fiscalmente a carico di cui all'articolo 12 del TUIR poiché per gli stessi percepisce l'assegno unico e universale (AUU). Qualora i genitori si accordino per attribuire l'intera detrazione per figli fiscalmente a carico a quello dei due che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato, ai sensi dell'articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR, l'agevolazione spetta a entrambi, in quanto il figlio è considerato fiscalmente a carico - anche in assenza dei requisiti anagrafici di cui alla citata disposizione, in virtù della previsione di cui al comma 4-*ter* del medesimo articolo - sia dell'uno sia dell'altro genitore[61].

Si evidenzia, inoltre, che la medesima condizione a cui è subordinato l'innalzamento del limite a 2.000 euro è da ritenersi rispettata anche qualora il lavoratore dipendente non benefici, in relazione al medesimo figlio, della detrazione fiscale per il figlio a carico, in assenza dei presupposti anagrafici di cui all'articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR. A tal riguardo, infatti, valgono i chiarimenti resi nel paragrafo n. 1.3 con riferimento al comma 4-*ter* dell'articolo 12 del TUIR

La disposizione del comma 390 si pone in deroga all'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo[62], del TUIR.

Resta, pertanto, fermo che:

– il superamento del limite di 1.000 euro o 2.000 euro (a seconda che il

[61] Cfr. la circolare 1° agosto 2023, n. 23/E.

[62] L'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR prevede che non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a 258,23 euro.

lavoratore dipendente, rispettivamente, non abbia o abbia figli a carico) comporta la concorrenza dell'intero ammontare, e non soltanto della quota parte eccedente detti limiti, alla determinazione del reddito imponibile secondo le modalità ordinarie;

- il valore dei beni ceduti e servizi forniti al coniuge o ai familiari di cui all'articolo 12 del TUIR del lavoratore dipendente e quello dei beni e servizi per i quali è attribuito il diritto di ottenerli da terzi vanno inclusi nel computo ai fini della verifica dei suddetti limiti.

Il datore di lavoro provvede all'attuazione della presente misura previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie, laddove presenti.

Il comma 391, infine, stabilisce che l'aumento del limite di non concorrenza al reddito a 2.000 euro è riconosciuto se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale di ciascun figlio a carico.

In assenza di un'esplicita previsione in tal senso, si ritiene che la dichiarazione possa effettuarsi secondo modalità concordate tra datore di lavoro e lavoratore dipendente[63].

Resta fermo che la dichiarazione deve essere conservata per un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

Per evitare di fruire più volte del beneficio in relazione alle medesime spese, il datore di lavoro che eroga o rimborsa le somme di cui al comma 386 acquisisce anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà[64] nella quale il lavoratore dipendente attesti la circostanza che le spese non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, presso altri datori di lavoro.

Restano validi, per quanto compatibili, i chiarimenti resi con la circolare n. 5/E del 2024.

In assenza di una specifica previsione, si ritiene che le agevolazioni previste nelle disposizioni di cui ai commi da 386 a 389 e quelle di cui ai commi 390 e 391 siano autonome e cumulabili, ancorché possano riguardare spese della medesima

[63] Cfr. la circolare n. 23/E del 2023.
[64] Da rilasciare ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000. Cfr. al riguardo la nota n. 59.

natura, fermo restando che l'importo del rimborso non può essere superiore al costo effettivamente sostenuto dal lavoratore. Al riguardo, si precisa che il datore di lavoro deve indicare separatamente l'importo del valore dei beni ceduti, dei servizi prestati e delle somme erogate o rimborsate ai sensi delle diverse disposizioni agevolative; ciò al fine di quantificare il corretto importo che deve concorrere alla determinazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51 del TUIR in caso di superamento dei rispettivi limiti previsti dalle predette disposizioni. In caso di superamento del limite di 5.000 euro annui previsto dal comma 386, l'eccedenza concorre alla determinazione del reddito secondo le regole ordinarie. In caso di superamento del limite di 1.000 euro o 2.000 euro annui previsti dal comma 390, invece, l'intero importo erogato (o il valore dei beni ceduti o dei servizi prestati) deve concorrere alla determinazione del reddito.

A maggior chiarimento, si consideri il seguente esempio.

Un soggetto è stato assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato il 1° gennaio 2025 e ha trasferito la residenza in un Comune distante oltre cento chilometri dal luogo di residenza precedente.

Il lavoratore dipendente è titolare, nel Comune di residenza, di un contratto di locazione registrato, avente a oggetto un immobile adibito ad abitazione principale, con un canone annuo di 12.000 euro. Dalla documentazione fornita al datore di lavoro risulta, inoltre, che il lavoratore ha rispettato il limite di reddito di lavoro dipendente di 35.000 euro nell'anno 2024, vale a dire nell'anno precedente la data di assunzione (a tempo indeterminato), e che ha fiscalmente a carico un figlio. Il lavoratore riceve nell'anno 2025 una somma pari a 9.000 euro a titolo di rimborso delle spese sostenute per il pagamento dei predetti canoni di locazione.

Considerati i presupposti, il lavoratore dipendente, nel caso di specie, può beneficiare, in relazione alle somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione, sia dell'agevolazione di cui al comma 386, sia di quella di cui al comma 390.

Posto che il datore di lavoro ha erogato (e separatamente indicato) una somma pari a 6.000 euro per il rimborso delle spese ai sensi del comma 386 e a 3.000 euro per il rimborso delle spese ai sensi del comma 390, lo stesso, in sede di conguaglio, deve far concorrere alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, secondo le regole ordinarie, l'importo complessivo di 4.000 euro, così determinato: 1.000 euro (pari alla differenza fra 6.000 euro e 5.000 euro) relativamente alla disciplina prevista dal citato comma 386 e 3.000 euro (atteso il limite di "non concorrenza" pari a 2.000 euro) per effetto della disciplina di cui al predetto comma 390.

2.8. Detassazione del lavoro notturno e straordinario nei giorni festivi per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere

Al fine di sostenere il settore turistico, ricettivo e termale, il comma 395[65] della legge di bilancio 2025 riconosce, a favore dei lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, di cui all'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287[66], e del comparto del turismo, ivi inclusi gli stabilimenti termali, un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno

[65] Ai sensi del comma 395 della legge di bilancio 2025 al fine di *«garantire la stabilità occupazionale e di sopperire all'eccezionale mancanza di offerta di lavoro nel settore turistico, ricettivo e termale, per il periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 settembre 2025, ai lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287, e ai lavoratori del comparto del turismo, ivi compresi gli stabilimenti termali, è riconosciuto un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, effettuate nei giorni festivi».*

[66] Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, della l. n. 287 del 1991 «… *i pubblici esercizi di cui alla presente legge sono distinti in:*
a) esercizi di ristorazione, per la somministrazione di pasti e di bevande, comprese quelle aventi un contenuto alcoolico superiore al 21 per cento del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi similari);
b) esercizi per la somministrazione di bevande, comprese quelle alcooliche di qualsiasi gradazione, nonché di latte, di dolciumi, compresi i generi di pasticceria e gelateria, e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi similari);
c) esercizi di cui alle lettere a) e b), in cui la somministrazione di alimenti e di bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari;
d) esercizi di cui alla lettera b), nei quali è esclusa la somministrazione di bevande alcooliche di qualsiasi gradazione».

e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66[67], effettuate nei giorni festivi.

La misura agevolativa in esame riproduce l'analoga disposizione dell'articolo 1, comma 21, della legge di bilancio 2024 ed è riferita esclusivamente alle prestazioni rese nel periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 settembre 2025.

Ai sensi del successivo comma 396[68], il trattamento integrativo speciale in commento è riconosciuto ai titolari di reddito di lavoro dipendente impiegati nel settore privato, come sopra individuati, a condizione che nel periodo d'imposta 2024 abbiano percepito un reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a 40.000 euro.

Nella verifica del predetto limite reddituale devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente (anche quelli corrisposti da più datori di lavoro) percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta 2024, compresi quelli derivanti da attività lavorativa diversa da quella svolta nel settore turistico, ricettivo e termale e della somministrazione di alimenti e bevande[69].

Ai sensi del comma 397[70], il sostituto d'imposta riconosce il trattamento integrativo speciale su richiesta del lavoratore, il quale attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno 2024 tramite dichiarazione

---

[67] Ai sensi del comma 2 dell'articolo 1 del d.lgs. n. 66 del 2003 *«*(…) *si intende per:* (…) *c) «lavoro straordinario»: è il lavoro prestato oltre l'orario normale di lavoro così come definito all'articolo 3;*
d) «periodo notturno»: periodo di almeno sette ore consecutive comprendenti l'intervallo tra la mezzanotte e le cinque del mattino;
e) «lavoratore notturno»:
1) qualsiasi lavoratore che durante il periodo notturno svolga almeno tre ore del suo tempo di lavoro giornaliero impiegato in modo normale;
2) qualsiasi lavoratore che svolga durante il periodo notturno almeno una parte del suo orario di lavoro secondo le norme definite dai contratti collettivi di lavoro. In difetto di disciplina collettiva è considerato lavoratore notturno qualsiasi lavoratore che svolga, per almeno tre ore, lavoro notturno per un minimo di ottanta giorni lavorativi all'anno; il suddetto limite minimo è riproporzionato in caso di lavoro a tempo parziale (…)*».*

[68] Il comma 396 della legge di bilancio 2025 prevede che *le «disposizioni di cui al comma 395 si applicano a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nel periodo d'imposta 2024, a euro 40.000».*

[69] In tal senso, cfr. la citata circolare n. 5/E del 2024, paragrafo 2.

[70] Il comma 397 della legge di bilancio 2025 dispone che il *«sostituto d'imposta riconosce il trattamento integrativo speciale di cui al comma 395 su richiesta del lavoratore, che attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno 2024. Le somme erogate sono indicate nella certificazione unica prevista dall'articolo 4, comma 6-ter, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322».*

sostitutiva di atto di notorietà resa ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000[71]. In ogni caso, è necessario conservare la documentazione comprovante l'avvenuta dichiarazione, ai fini di un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

L'agevolazione è calcolata sulla retribuzione lorda – corrisposta per il lavoro straordinario prestato nei giorni festivi e/o per il lavoro notturno – riferita esclusivamente alle prestazioni rese nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2025 e il 30 settembre 2025.

Il sostituto d'imposta eroga il trattamento integrativo speciale a partire dalla prima retribuzione utile, comprendendo nella stessa anche le quote di trattamento integrativo riferite a mesi precedenti eventualmente non ancora erogate. Resta fermo che l'erogazione del trattamento in commento può avvenire anche successivamente al 30 settembre 2025, ma comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno. Il sostituto d'imposta indica, inoltre, nella certificazione unica di cui all'articolo 4, comma 6-*ter*, del DPR n. 322 del 1998, relativa al periodo d'imposta 2025, il trattamento integrativo speciale erogato al lavoratore.

Al fine di consentire il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate, il successivo comma 398[72] prevede che gli stessi possano utilizzare l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Il recupero in compensazione orizzontale del trattamento erogato al lavoratore deve avvenire mediante l'utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (cfr. circolare 29 agosto 2023, n. 26/E, 3 aprile 2020, n. 8/E, quesito n. 4.9, e 14 dicembre 2020, n. 29/E, paragrafo 7).

A tal fine è utilizzabile il codice tributo "1702", istituito con la risoluzione 31 gennaio 2025, n. 8/E, che conferma le indicazioni sulle modalità di compilazione contenute nella risoluzione del 9 agosto 2023, n. 51/E.

---

[71] Vedi nota n. 59.

[72] Ai sensi del comma 398 della legge di bilancio 2025 il *«sostituto d'imposta compensa il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo speciale di cui al comma 395 del presente articolo mediante compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».*

Tenuto conto, infine, che nella circolare n. 5/E del 2024, è stata descritta l'analoga agevolazione prevista dal sopra citato articolo 1, comma 21, della legge di bilancio 2024, si confermano, laddove compatibili, i chiarimenti ivi resi.

2.9. Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande

In materia di agevolazioni concesse al personale impegnato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande, il comma 520[73] della legge di bilancio 2025 modifica i commi 58 e 62 dell'articolo 1 legge di bilancio 2023, concernente il regime di tassazione sostitutiva delle somme rilasciate a titolo di liberalità dai clienti ai lavoratori del predetto settore economico (c.d. mance).

La prima modifica riguarda la determinazione dell'ammontare massimo delle mance percepite dal lavoratore da assoggettare a tassazione sostitutiva. Tale ammontare è pari al 30 per cento (in luogo del 25 per cento) del reddito percepito per le prestazioni lavorative nell'anno.

La seconda modifica si riferisce alla condizione reddituale per l'accesso al regime di tassazione sostitutiva ed estende l'ambito soggettivo ai lavoratori che conseguono redditi di lavoro dipendente per un importo complessivo non superiore a 75.000 euro (in luogo di 50.000 euro). Si ricorda che il superamento di tale limite di 75.000 euro di redditi di lavoro dipendente non rileva ai fini dell'applicazione del regime nell'anno in cui si percepiscono le mance, ma costituisce una causa ostativa alla tassazione sostitutiva per l'anno successivo.

Ciò premesso, per la concreta applicazione della disciplina, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 26/E del 2023.

2.10. Regime fiscale dei compensi degli addetti al controllo e alla

[73] Si riporta il comma 520 della legge di bilancio 2025:
«*All'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, sono apportate le seguenti modificazioni:*
a) al comma 58, primo periodo, le parole: «del 25 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «del 30 per cento»;
b) al comma 62, le parole: «euro 50.000» sono sostituite dalle seguenti: «euro 75.000».»

disciplina delle corse ippiche

Il comma 552[74] della legge di bilancio 2025 introduce disposizioni relative al regime fiscale dei compensi percepiti dagli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella autorizzate ai fini dell'esercizio di scommesse sportive, iscritti in apposito Registro[75] tenuto dall'autorità vigilante, stabilendo che tali emolumenti rientrano tra i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente di cui agli articoli 50 e 52 del TUIR.

In particolare, il citato comma 552, lettera a), introduce la nuova lettera l-*bis*) nel comma 1 dell'articolo 50 del TUIR, la quale prevede che i compensi corrisposti ai predetti addetti sono considerati, ai fini IRPEF, redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente.

Il comma 552, lettera b), prevede l'inserimento della lettera d-*bis*.1) nel comma 1 dell'articolo 52 del TUIR, stabilendo che, ai fini della determinazione del reddito dei soggetti di cui trattasi, i compensi sopra citati concorrono a formare il reddito per la parte eccedente complessivamente nel periodo d'imposta la soglia di 15.000 euro.

***

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi

[74] Il comma 552 della legge di bilancio 2025 dispone che al «*testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:*
a) all'articolo 50, comma 1, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è aggiunta, in fine, la seguente lettera:
«l-bis) i compensi corrisposti agli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella autorizzate ai fini dell'esercizio di scommesse sportive, iscritti in apposito registro tenuto dall'autorità vigilante»;
b) all'articolo 52, comma 1, in materia di determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è aggiunta, in fine, la seguente lettera:
«d-bis.1) i compensi di cui alla lettera l-bis) del comma 1 dell'articolo 50 costituiscono reddito per la parte che eccede complessivamente nel periodo d'imposta euro 15.000».

[75] L'articolo 1 del decreto 23 febbraio 2015 del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 24 marzo 2015, n. 69, rubricato «*Disposizioni per l'istituzione e la tenuta del Registro dei funzionari di gara e dei veterinari addetti al controllo e disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella organizzate dal Mipaaf»,* ha istituito presso il medesimo Ministero (ora Ministero dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste) il Registro dei funzionari di gara addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella organizzate dal Ministero ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 449 e s.m.i..

enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
(firmato digitalmente)