

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO **LUGLIO 2025**

Lecco, 23/07/2025

Spett.le clientela
- Loro sede -

www.studiodellera.it

**INCREMENTO OCCUPAZIONALE NETTO NECESSARIO
PER LA FRUIZIONE DEGLI SGRAVI CONTRIBUTIVI PER LE ASSUNZIONI**

A seguito di un'interlocuzione tra il Ministero del Lavoro e la Commissione Europea è stato preso atto della volontà di tale organismo di estendere anche alle imprese titolari dello sgravio contributivo "under 35" la necessità di rispettare il requisito dell'incremento occupazionale netto. Lo chiarisce l'INPS con il messaggio n. 1935 del 18/06/2025 prevedendone l'obbligo a partire dal mese di 07/2025.

Nella sostanza, quindi, per l'incentivo previsto al comma 1 dell'art.22 del D. L. n. 60/2024 si realizza la seguente situazione:

- per le **assunzioni** e le **trasformazioni** avvenute tra il **1° settembre 2024 ed il 30 giugno 2025**, l'incremento occupazionale netto **non è richiesto**;
- per le **assunzioni** e le **trasformazioni** avvenute tra il **1° luglio 2025 ed il 31 dicembre 2025** occorrerà che le stesse siano **incrementali** rispetto all'organico medio dei dodici mesi antecedenti.

È bene ricordare, a questo punto, la posizione espressa dal Ministero del Lavoro con la circolare n. 34/2014, con la quale veniva chiarito che il datore di lavoro deve verificare la forza presente nei dodici mesi successivi e non fare una valutazione sull'occupazione "stimata": ciò significa che il beneficio non viene riconosciuto per i mesi in cui tale incremento non si è realizzato, con la conseguenza che il datore di lavoro è tenuto a restituire, mediante le procedure di regolarizzazione, il beneficio già fruito, per i mesi in cui è andato "sotto" la media dei dipendenti occupati nei dodici mesi antecedenti, o non risulta averla incrementata.

L'agevolazione viene, comunque, riconosciuta pur se l'incremento non si è realizzato perché nel periodo sotto osservazione si sono resi vacanti posti di lavoro per:

- a) dimissioni volontarie;
- b) invalidità;
- c) pensionamenti per raggiunti limiti di età;
- d) riduzione volontaria dell'orario di lavoro realizzabili;
- e) licenziamento per giusta causa.

ELEVAZIONE DELL'INDENNITÀ DI CONGEDO PARENTALE

Con la circolare n. 95/2025, l'INPS ha fornito le istruzioni in materia di indennità di congedo parentale per i lavoratori e le lavoratrici dipendenti, a seguito della modifica all'art. 34, comma 1, D.lgs. n. 151/2001,



apportata dall'art. 1, comma 217, Legge di bilancio 2025, che ha previsto l'elevazione dell'indennità per il mese di congedo parentale introdotto dalla Legge di bilancio 2024, dal 60% all'80% della retribuzione e l'elevazione dell'indennità di congedo parentale per un ulteriore mese dal 30% all'80% della retribuzione.

Le elevazioni dell'indennità trovano applicazione rispettivamente con riferimento ai lavoratori dipendenti che terminano il congedo di maternità o, in alternativa, di paternità successivamente al 31 dicembre 2023 e al 31 dicembre 2024.

Per accedere all'indennità maggiorata, i periodi di congedo parentale devono essere fruiti entro il sesto anno di vita del figlio (o entro sei anni dall'ingresso in famiglia del minore in caso di adozione o di affidamento e, comunque, non oltre il compimento della maggiore età).

L'elevazione dell'indennità riguarda esclusivamente i lavoratori dipendenti, restando escluse tutte le altre categorie di lavoratori. Conseguentemente, se un genitore è lavoratore dipendente e l'altro genitore appartiene ad altra categoria lavorativa, l'elevazione dell'indennità all'80% della retribuzione per i mesi di congedo parentale, come prevista dal novellato art. 34, comma 1, T.U., spetta solo al genitore lavoratore dipendente.

La modifica normativa recata dalla Legge di bilancio 2025 non aggiunge ulteriori mesi di congedo parentale indennizzato, ma dispone l'elevazione dell'indennità per il mese introdotto dalla Legge di bilancio 2024 dal 60% all'80% della retribuzione e prevede una nuova elevazione dal 30% all'80% per un ulteriore mese rispetto alle elevazioni già previste dalla Legge di bilancio 2023 e dalla Legge di bilancio 2024. Pertanto, l'elevazione dell'indennità di congedo parentale all'80% è prevista per un massimo di tre mesi per ogni coppia genitoriale, a condizione che i mesi di congedo parentale siano fruiti entro i 6 anni di vita del minore e anche ai genitori adottivi o affidatari/collocatari e, in tali casi, i mesi di congedo parentale devono essere fruiti entro i sei anni dall'ingresso del minore in famiglia in caso di adozione o di affidamento e, comunque, non oltre il compimento della maggiore età.

Infine, l'elevazione dell'indennità interessa tutte le modalità di fruizione del congedo parentale (intero, frazionato a mesi, a giorni o in modalità oraria).

I tre mesi indennizzabili all'80% interessano entrambi i genitori e possono essere fruiti in modalità ripartita tra gli stessi o soltanto da uno di essi; la fruizione "alternata" tra i genitori non preclude la possibilità di fruirne nei medesimi giorni e per lo stesso figlio, come consentito per tutti i periodi di congedo parentale.

Il congedo parentale di entrambi i genitori o del "genitore solo" risulta perciò così indennizzabile:

- un mese all'80% della retribuzione, entro i sei anni di vita o dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o di affidamento del minore (Legge di bilancio 2023);
- un ulteriore mese all'80% della retribuzione, entro i sei anni di vita o dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o di affidamento del minore (Legge di bilancio 2024 e Legge di bilancio 2025);
- un ulteriore mese all'80% della retribuzione, entro i sei anni di vita o dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o di affidamento del minore (Legge di bilancio 2025);
- sei mesi sono indennizzati al 30%, a prescindere dalla situazione reddituale;
- i rimanenti due mesi non sono indennizzati, salvo il caso in cui il richiedente si trovi nella condizione reddituale prevista dall'art. 34, comma 3, T.U..

Le disposizioni introdotte dal novellato art. 34, comma 1, T.U., si applicano ai periodi di congedo parentale fruiti dal 1° gennaio 2025 e interessano esclusivamente i genitori che terminano (anche per un solo giorno) il



congedo di maternità o, in alternativa, di paternità successivamente al 31 dicembre 2023, per il diritto all'indennità maggiorata dal 60% all'80% per l'ulteriore mese introdotto dalla Legge di bilancio 2024 o al 31 dicembre 2024, per il diritto all'indennità maggiorata dal 30% all'80% per l'ulteriore mese introdotto dalla Legge di bilancio 2025.

Si precisa che le decorrenze contenute nella Legge di bilancio 2025 non sono una condizione per il diritto all'elevazione dell'indennità di congedo parentale, bensì un termine iniziale di decorrenza della nuova disposizione. Per la determinazione della fine del periodo di congedo di maternità devono computarsi anche i periodi di interdizione prorogata dopo il parto disposti dall'ITL e gli eventuali giorni non fruiti prima del parto. Pertanto:

- 1.** se il minore è nato o adottato, affidato/collocato prima del 1° gennaio 2023, il diritto all'80% dell'indennità di congedo parentale spetta per massimo un mese, se almeno un genitore lavoratore dipendente ha terminato il periodo di congedo di maternità o, in alternativa, di paternità, successivamente al 31 dicembre 2022. Se, invece, il minore è nato o adottato, affidato/collocato dal 1° gennaio 2023, il diritto all'80% dell'indennità di congedo parentale spetta per massimo un mese a prescindere dalla fruizione del congedo di maternità o di paternità, purché sussista un rapporto di lavoro dipendente al momento della fruizione;
- 2.** se il minore è nato o adottato, affidato/collocato prima del 1° gennaio 2024, il diritto all'80% dell'indennità di congedo parentale spetta per massimo due mesi se almeno un genitore lavoratore dipendente ha terminato il periodo di congedo di maternità o, in alternativa, di paternità, successivamente al 31 dicembre 2023. Altrimenti, si ha diritto a un solo mese indennizzato all'80% con applicazione delle indicazioni di cui al precedente punto 1. Se, invece, il minore è nato o adottato, affidato/collocato dal 1° gennaio 2024, il diritto all'80% dell'indennità di congedo parentale spetta per massimo due mesi a prescindere dalla fruizione del congedo di maternità o di paternità, purché sussista un rapporto di lavoro dipendente al momento della fruizione del congedo parentale;
- 3.** se il minore è nato o adottato, affidato/collocato prima del 1° gennaio 2025, il diritto all'80% dell'indennità di congedo parentale spetta per massimo tre mesi se almeno un genitore lavoratore dipendente ha terminato il periodo di congedo di maternità o, in alternativa, di paternità, successivamente al 31 dicembre 2024. Altrimenti, si ha diritto a soli due mesi indennizzati all'80% con applicazione delle indicazioni di cui ai precedenti punti 1 e 2. Se, invece, il minore è nato o adottato, affidato/collocato dal 1° gennaio 2025, il diritto all'80% dell'indennità di congedo parentale spetta per massimo tre mesi a prescindere dalla fruizione del congedo di maternità o di paternità, purché sussista un rapporto di lavoro dipendente al momento della fruizione.

L'elevazione dell'indennità all'80% è riconosciuta solo durante la fruizione dei tre mesi di congedo parentale, che l'art. 34, T.U., attribuisce a ogni genitore come non trasferibili all'altro e, comunque, non oltre i 6 anni dalla nascita del minore o dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o affidamento/collocamento.

Il termine finale del congedo di maternità o di paternità di un genitore lavoratore iscritto alla Gestione separata o a una delle Gestioni speciali dei lavoratori autonomi, non rileva ai fini del riconoscimento dell'indennità maggiorata, in quanto le Leggi di bilancio 2023, 2024 e 2025 fanno riferimento solo alla fine del congedo di maternità delle lavoratrici dipendenti e del congedo di paternità dei lavoratori dipendenti.

Si ricorda che le disposizioni previste dal D.lgs. n. 151/2001 costituiscono la tutela minima del congedo parentale che la legge riconosce ai genitori. La stessa legge consente il riconoscimento di condizioni di



maggior favore stabilite da leggi, regolamenti, contratti collettivi e da ogni altra disposizione; c'è perciò piena compatibilità tra l'elevazione dell'indennità di congedo parentale ed eventuali trattamenti di maggiore favore previsti da leggi, regolamenti, contratti collettivi e ogni altra disposizione. Detti trattamenti non possono, al contrario, limitare la fruizione dell'indennità di congedo parentale così come prevista.

Le indicazioni sopra riportate si applicano anche in caso di adozione/affidamento nazionale/internazionale e di affidamento non preadottivo/collocamento provvisorio, a decorrere dall'ingresso in famiglia del minore ed entro i successivi sei anni e, comunque, non oltre il compimento della maggiore età.

RIORDINO DETRAZIONI FISCALI DAL 2025

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E/2025, fornisce le istruzioni operative sulle novità fiscali contenute nella L. 207/2024 (Legge di bilancio 2025), in materia di limiti alla fruizione delle detrazioni d'imposta;

Riordino delle detrazioni

Sono previsti, a decorrere dal 1° gennaio 2025, per i soggetti con reddito complessivo superiore a 75.000 euro, alcuni limiti per la fruizione delle detrazioni dall'imposta sui redditi, mediante un meccanismo di calcolo fondato su due parametri:

- il reddito complessivo del contribuente;
- il numero di figli fiscalmente a carico.

La norma, in sostanza, prevede una riduzione progressiva, all'aumentare del reddito, dell'ammontare massimo degli oneri e delle spese detraibili, accompagnata da una maggiore tutela per le famiglie numerose o con figli con disabilità accertata. Fermi restando gli specifici limiti previsti da ciascuna norma agevolativa, per i soggetti con reddito complessivo superiore a 75.000 euro, gli oneri e le spese, considerati complessivamente, per i quali è prevista una detrazione dall'imposta lorda, sia dal TUIR sia da altre disposizioni normative, sono ammessi in detrazione fino a un determinato ammontare, le cui modalità di calcolo sono fissate dalla norma.

Resta fermo che, nella determinazione dell'importo degli oneri e delle spese ai quali applicare il riordino delle detrazioni in commento, devono essere rispettate le regole ordinarie previste dalle singole disposizioni agevolative, ivi inclusi gli specifici limiti e le percentuali di detrazione.

In particolare, nel già menzionato ammontare si deve tener conto, laddove previsto dalle disposizioni agevolative, degli oneri e delle spese sostenuti nell'interesse dei familiari. È utile ricordare che, a seguito delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2025, laddove le norme agevolative fanno riferimento ai familiari, fermo restando il rispetto, ove richiesto, delle condizioni ivi previste, è possibile fruire delle detrazioni per gli oneri e per le spese sostenuti nell'interesse:

del coniuge non legalmente ed effettivamente separato;

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 conviventi.



L'ammontare massimo degli oneri e delle spese che danno diritto alla detrazione è calcolato moltiplicando l'importo base, determinato ai sensi del comma 2 dell'art. 16-ter, TUIR, in base al reddito complessivo del contribuente, per un coefficiente crescente in relazione al numero di figli, compresi i figli riconosciuti nati fuori del matrimonio e i figli adottivi, affidati o affiliati, presenti nel nucleo familiare del contribuente, fiscalmente a carico ovvero soggetti con un reddito complessivo, 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.

Al riguardo, atteso che la già menzionata Legge di bilancio 2025 ha incluso i figli conviventi del coniuge deceduto fra i soggetti per i quali spettano le agevolazioni per i familiari, per ragioni logico-sistematiche si ritiene che, nel computo del numero dei figli per il calcolo del coefficiente, occorra includere anche i predetti soggetti che siano fiscalmente a carico.

L'importo base, stabilito dalla norma, è pari a:

- 14.000 euro, se il reddito complessivo del contribuente è superiore a 75.000 euro ma non superiore a 100.000 euro;
- 8.000 euro, se il reddito complessivo del contribuente è superiore a 100.000 euro.

Il coefficiente da applicare all'importo base, ai fini del calcolo dell'ammontare massimo degli oneri e delle spese ammessi in detrazione, è pari a:

- 0,50 se nel nucleo familiare non sono presenti figli fiscalmente a carico;
- 0,70 se nel nucleo familiare è presente un figlio fiscalmente a carico;
- 0,85 se nel nucleo familiare sono presenti due figli fiscalmente a carico;
- 1 se sono presenti più di due figli fiscalmente a carico o almeno un figlio, sempre fiscalmente a carico, con disabilità accertata ai sensi dell'art. 3, Legge n. 104/1992.

Il contribuente, quindi, ai fini del calcolo dell'ammontare massimo degli oneri e delle spese che danno diritto alla detrazione, deve:

1. quantificare l'importo base a seconda del reddito complessivo posseduto;
2. applicare all'importo base il coefficiente di cui al comma 3, individuato in relazione al numero dei figli fiscalmente a carico.

Il risultato così ottenuto determina l'ammontare massimo degli oneri e delle spese sul quale il contribuente deve calcolare l'importo della detrazione spettante.

Ai fini del computo del massimale degli oneri e delle spese ammessi in detrazione per i contribuenti con reddito complessivo superiore a 75.000 euro, sono escluse:

- le spese sanitarie detraibili;
- le somme investite nelle start-up innovative;
- le somme investite nelle piccole e medie imprese innovative.

Si precisa, inoltre, che sono escluse dall'ammontare massimo degli oneri e delle spese ammessi in detrazione anche le spese che danno diritto a detrazioni forfetarie, poiché in questi casi la quantificazione effettiva delle spese sostenute non è rilevante ai fini della fruizione della detrazione.

Ai fini del computo dell'ammontare complessivo degli oneri e delle spese che è possibile portare in detrazione, con riferimento alle spese detraibili in più annualità, rilevano solo le rate di spesa riferite a ciascun anno.



La disposizione stabilisce, inoltre, che sono in ogni caso esclusi dal predetto computo gli oneri detraibili sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2024, nonché i premi di assicurazione aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente non inferiore al 5 per cento da qualsiasi causa derivante, ovvero di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana e i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi stipulate relativamente a unità immobiliari ad uso abitativo, sostenuti in dipendenza di contratti stipulati fino al 31 dicembre 2024.

Sono, altresì, escluse dal computo dell'ammontare degli oneri complessivi detraibili le rate delle spese detraibili ai sensi dell'articolo 16-bis, TUIR, ovvero di altre disposizioni normative, sostenute fino al 31 dicembre 2024.

È utile precisare che ai fini del computo dell'ammontare degli oneri e delle spese detraibili, viene stabilito che il reddito complessivo deve essere assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Il contribuente con un reddito complessivo superiore a 75.000 euro, ma non superiore a 120.000 euro, determina quindi l'ammontare massimo degli oneri e delle spese ammessi in detrazione come infra descritto e beneficia delle detrazioni per oneri (art. 15, TUIR) per l'intero importo.

Qualora, invece, il reddito complessivo percepito nell'anno di riferimento sia superiore a 120.000 euro, il contribuente, dopo aver determinato l'ammontare massimo degli oneri e delle spese ammessi in detrazione con le formule illustrate, beneficia delle detrazioni per oneri per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 240.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 120.000 euro.

NOVITÀ IN MATERIA IRPEF E SULLA TASSAZIONE DEI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Con la circolare n. 4/E/2025 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative sulle novità fiscali contenute nella Legge di bilancio 2025, concernenti l'IRPEF e la tassazione dei redditi di lavoro dipendente, nonché le modifiche introdotte dal decreto delegato, che ne ha revisionato la disciplina.

Misure concernenti l'IRPEF

È a regime l'applicazione delle aliquote e degli scaglioni di reddito già stabiliti per l'anno 2024 (23% per i redditi fino a 28.000 euro; 35% per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro; 43% per i redditi che superano 50.000 euro).

È previsto a regime quanto già stabilito per l'anno 2024 sull'innalzamento da 1.880 euro a 1.955 euro della detrazione ex art. 13, comma 1, lett. a), primo periodo, 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. La modifica conferma, pertanto, l'ampliamento fino a 8.500 euro dell'ammontare del reddito escluso da imposizione (c.d. no tax area), equiparandolo a quello già vigente a favore dei pensionati. Dato che la modifica riguarda solo il primo periodo dell'art. 13, comma 1, lett. a), TUIR, resta ferma l'applicazione delle altre disposizioni contenute nel medesimo articolo. In particolare, 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. 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, della quota di agevolazione ACE 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.

Conseguentemente è stabilizzato il meccanismo correttivo del requisito richiesto per il riconoscimento del trattamento integrativo: con riferimento ai contribuenti con reddito complessivo di ammontare non superiore a 15.000 euro, il citato trattamento può essere riconosciuto qualora l'imposta lorda sia di importo superiore alla detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, comma 1, TUIR, diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

La Legge di bilancio 2025 ha introdotto una serie di disposizioni di favore per i lavoratori dipendenti (esclusi i pensionati). In particolare, riconosce ai soggetti il cui reddito complessivo non superi i 20.000 euro una somma che non concorre alla formazione del reddito complessivo, determinata nel suo ammontare applicando al reddito di lavoro dipendente una percentuale che varia a seconda del reddito medesimo. Ai soli fini dell'individuazione della percentuale applicabile, il reddito di lavoro dipendente è rapportato all'intero anno. 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.

È, inoltre, riconosciuta un'ulteriore detrazione dall'imposta lorda ai soggetti il cui reddito complessivo sia superiore a 20.000 euro, ma non superiore a 40.000 euro, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, 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.

Nella determinazione del reddito complessivo di cui tenere conto per la spettanza della somma e dell'ulteriore detrazione 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 già menzionata quota esente concorre a determinare l'ammontare del reddito di lavoro dipendente ai fini dell'individuazione della soglia e della corrispondente percentuale. 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.

Quanto agli adempimenti in capo ai sostituti d'imposta, gli stessi 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 della circolare in trattazione, unitamente alle quote spettanti in relazione alle mensilità precedenti. Laddove ciò non sia possibile, i benefici dovranno essere erogati nelle successive mensilità o, al più tardi, in sede di conguaglio. Con particolare riguardo alla determinazione della somma, il sostituto d'imposta individua la percentuale ivi prevista tenendo conto del reddito annuale teorico di lavoro dipendente (ossia quello



rapportato all'intero anno) 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 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.

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 o che opera la detrazione, 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 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. 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 già menzionate 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. 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 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 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 o alla detrazione, 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. I sostituti d'imposta verificano in sede di conguaglio la spettanza degli importi di cui sopra e, qualora le somme riconosciute si rivelino, in tutto o in parte, non spettanti, gli stessi provvedono al recupero del relativo importo. Il recupero di tali somme, se di importo, anche complessivamente considerato, 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 risulti non spettante in quanto al contribuente è riconosciuta l'ulteriore detrazione, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero di un ammontare pari all'importo erogato al netto dell'ulteriore detrazione fiscale spettante. 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 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. Anche in tale ultimo caso, il datore di lavoro, in sede di conguaglio, deve recuperare la detrazione fiscale non spettante ed erogare la somma, 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, l'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto 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. Per effetto dell'erogazione al lavoratore dipendente della somma, i sostituti maturano un credito d'imposta pari alla somma erogata e compensano tale credito ai sensi dell'art. 17, D.lgs. n. 241/1997. I sostituti d'imposta, dunque, per il recupero del credito maturato, 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.

Quanto alla detrazione per carichi di famiglia, è prevista 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. Rispetto alla disciplina previgente, pertanto, è introdotto 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 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 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'art. 12, comma 1, lett. c), TUIR, anche ai figli affiliati e ai figli del coniuge deceduto che convivono con il contribuente. Nonostante ciò, 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. La previsione non si applica al genitore superstite che non convive con il figlio. Si precisa, inoltre, che la detrazione per figli a carico spetta anche in relazione all'altro genitore (in vita) del medesimo figlio del coniuge deceduto. In tale caso, la ripartizione della detrazione tra il contribuente convivente con il figlio del coniuge deceduto e l'altro genitore non convivente segue le regole ordinarie.

Inoltre, è stata limitata ai soli ascendenti conviventi (ad esempio ai genitori) con il contribuente la detrazione per gli altri familiari conviventi (la disciplina previgente includeva tra i familiari a carico 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). Le modifiche apportate all'art. 12, TUIR, esplicano effetti anche sulle altre disposizioni che rinviano ai soggetti ivi citati. In particolare, dal 1° gennaio 2025 non è più possibile fruire delle detrazioni e delle deduzioni spettanti per gli oneri e per le spese sostenute per le altre persone indicate nell'art. 433, c.c.; resta, invece, possibile fruirne per gli oneri e le spese sostenute per gli ascendenti fiscalmente a carico, conviventi con il contribuente, nonché per il coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, fiscalmente a carico.

Le misure di welfare previste dall'art. 51, TUIR, e dalle altre disposizioni devono intendersi riferite solamente ai familiari indicati all'art. 12, perciò 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 erogate in favore di soggetti diversi da quelli sopra indicati, concorrono a formare il reddito. L'esclusione dal reddito 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 sostenute nell'interesse dei figli fiscalmente a carico, continuano ad applicarsi a prescindere dai requisiti anagrafici, fermo restando, ove richiesto, il rispetto del requisito reddituale. Infine, 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.

Tassazione dei redditi di lavoro dipendente

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 ex articolo 51, D.lgs. n. 81/2015, o di regolamento aziendale, è subordinata al rispetto dei seguenti requisiti:

– l'iscrizione all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi;



– la conformità dell'operato dell'ente, della cassa o del fondo al principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti.

Con riferimento alla deducibilità ai fini IRPEF dei contributi di assistenza sanitaria versati a fondi integrativi del SSN, di cui all'art. 10, comma 1, lett. e-ter), TUIR, le disposizioni in commento si applicano al coniuge, 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. 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'art. 51, comma 2, lett. a), TUIR, nel rispetto di tutti i requisiti previsti dalla norma, versati in favore dei già menzionati familiari del lavoratore dipendente, ancorché non siano fiscalmente a carico dello stesso.

Non concorrono alla formazione del reddito 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 è stata estesa ai familiari indicati all'art. 12, TUIR, fiscalmente a carico sopra indicati.

In materia di beni e servizi prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti sono ora 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.

Quanto ai premi di produttività, è stata estesa per gli 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, costituiti da premi di risultato e da forme di partecipazione agli utili d'impresa – prevista dalla Legge di stabilità 2016.

Quanto al welfare aziendale, è disposta 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 e si computano nell'ISEE del nucleo familiare del lavoratore dipendente, nonché ai fini dell'accesso alle prestazioni di previdenza e assistenza sociale. Ciò vale in relazione ai lavoratori dipendenti, assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato dal 1° gennaio al 31 dicembre 2025, che abbiano percepito (principio di cassa allargato) un reddito da lavoro dipendente soggetto a tassazione ordinaria non superiore a 35.000 euro nell'anno 2024. Il lavoratore deve essere titolare di un contratto di locazione, di qualunque tipo, purché riferito all'unità immobiliare ubicata nel Comune di lavoro e derivante da un contratto di locazione regolarmente registrato e pagato nell'anno, qualora quest'ultimo disti più di cento chilometri dal Comune di precedente residenza. Con riferimento alle «spese di manutenzione», sono oggetto della disciplina in commento quelle sostenute in relazione all'immobile relativo al già menzionato contratto. 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. Al fine di verificare il rispetto del requisito concernente la distanza di più di cento chilometri 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. La somma erogata o rimborsata non può superare il limite di 5.000 euro per ciascuna delle due annualità. Si ritiene, inoltre, che la somma annuale rappresenti una franchigia, di talché il rimborso operato dal datore di lavoro, qualora superiore alla già menzionata somma annuale, concorre, per la parte eccedente il limite, alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Da ultimo, occorre che il lavoratore interessato rilasci al datore di lavoro un'apposita autocertificazione – ai sensi dell'art. 46, D.P.R. n. 445/2000 – in cui attesti il luogo di residenza nei sei mesi precedenti la data di assunzione. Il 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.

Per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, in deroga a quanto previsto dall'art. 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, TUIR, 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, 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 è innalzato a 2.000 euro qualora si tratti di un lavoratore dipendente con figli (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. L'agevolazione è riconosciuta in misura intera a ogni genitore 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, poiché per gli stessi percepisce l'assegno unico e universale. 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, l'agevolazione spetta a entrambi, in quanto il figlio è considerato fiscalmente a carico - anche in assenza dei requisiti anagrafici - sia dell'uno sia dell'altro genitore.

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. Il datore di lavoro provvede all'attuazione della presente misura previa informativa alle RSU, laddove presenti. Per evitare di fruire più volte del beneficio in relazione alle medesime spese, il datore di lavoro che eroga o rimborsa le somme acquisisce anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà 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.

In assenza di una specifica previsione, si ritiene che le agevolazioni siano autonome e cumulabili, ancorché possano riguardare spese della medesima natura, fermo restando che l'importo del rimborso non può essere superiore al costo effettivamente sostenuto dal lavoratore e 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. In caso di superamento del limite di 5.000 euro annui, 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, invece, l'intero importo erogato (o il valore dei beni ceduti o dei servizi prestati) deve concorrere alla determinazione del reddito.

Detassazione per dipendenti di strutture turistico-alberghiere

Al fine di sostenere il settore, è riconosciuto, a favore dei lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e del comparto del turismo, ivi inclusi gli stabilimenti termali, un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15% delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario, effettuate nei giorni festivi.

La misura riproduce l'analoga disposizione della Legge di bilancio 2024 ed è riferita esclusivamente alle prestazioni rese nel periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 settembre 2025. Il trattamento è riconosciuto a condizione che nel periodo d'imposta 2024 vi sia un reddito non superiore a 40.000 euro, inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente (anche corrisposti da più datori di lavoro) percepiti nel 2024, compresi quelli derivanti da attività lavorativa diversa da quella svolta nel settore turistico.

Il sostituto d'imposta riconosce il trattamento su richiesta del lavoratore, il quale attesta per iscritto l'importo del reddito 2024 tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ed è necessario conservare la documentazione per eventuale controllo. L'agevolazione è calcolata sulla retribuzione lorda per il lavoro straordinario prestato nei giorni festivi e/o per il lavoro notturno. Il sostituto d'imposta eroga il trattamento integrativo speciale a partire dalla prima retribuzione utile, comprendendo anche le quote riferite a mesi precedenti se non ancora erogate. L'erogazione del trattamento può avvenire anche dopo il 30 settembre 2025, ma comunque entro il termine per il conguaglio di fine anno. Il sostituto d'imposta indica, inoltre, nella Certificazione Unica relativa al periodo d'imposta 2025 il trattamento erogato. Per il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate, gli stessi possono utilizzare l'istituto della compensazione di cui all'art. 17, D.lgs. n. 241/1997, mediante l'utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, utilizzando il codice tributo "1702".

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenerVi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.

Cordiali saluti.

STUDIO DELL'ERA

Studio Dell'Era Consulenti del Lavoro Associati

