

Direzione Centrale Entrate
Direzione Centrale Tecnologia, Informatica e Innovazione
Direzione Centrale Bilanci, Contabilita' e Servizi Fiscali

Roma, 20/12/2023

Ai Dirigenti centrali e territoriali
Ai Responsabili delle Agenzie
Ai Coordinatori generali, centrali e
territoriali delle Aree dei professionisti
Al Coordinatore generale, ai coordinatori
centrali e ai responsabili territoriali
dell'Area medico legale

Circolare n. 106

E, per conoscenza,

Al Commissario straordinario
Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di
Indirizzo
di Vigilanza
Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei
Sindaci
Al Magistrato della Corte dei Conti delegato
all'esercizio del controllo
Ai Presidenti dei Comitati amministratori
di fondi, gestioni e casse
Al Presidente della Commissione centrale
per l'accertamento e la riscossione
dei contributi agricoli unificati
Ai Presidenti dei Comitati regionali

Allegati n.1

OGGETTO: **Conguaglio di fine anno 2023 dei contributi previdenziali e assistenziali**

SOMMARIO: *Nell'ambito della presente circolare si forniscono chiarimenti e precisazioni sulle operazioni di conguaglio di fine anno 2023 per i datori di lavoro privati non agricoli che utilizzano la dichiarazione contributiva UniEmens nonché per i datori di lavoro iscritti alla Gestione pubblica che utilizzano il flusso Uniemens ListaPosPA.*

INDICE

1. Premessa
2. Termine per l'effettuazione del conguaglio
3. Elementi variabili della retribuzione (D.M. 7.10.1993)
 - 3.1 Compilazione del flusso Uniemens
4. Massimale di cui all'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335
 - 4.1 Modalità operative per la gestione del massimale di cui alla legge n. 335/1995
5. Contributo aggiuntivo IVS dell'1% (articolo 3-ter del decreto-legge n. 384/1992, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 438/1992)
 - 5.1 Modalità operative per la gestione del contributo aggiuntivo IVS dell'1%
6. Monetizzazione delle ferie e imposizione contributiva
 - 6.1 Modalità operative per il recupero dei contributi sul compenso ferie non godute
7. Fringe benefits (articolo 51, comma 3, del TUIR e articolo 40 del decreto-legge n. 48/2023)
8. Mance elargite ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197)
 - 8.1 Modalità di esposizione dei dati relativi all'operazione di conguaglio nella sezione "PosContributiva" del flusso UniEmens in relazione alle mance elargite ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197)
9. Auto aziendali concesse ad uso promiscuo (articolo 51, comma 4, lett. a), del TUIR)
10. Prestiti ai dipendenti (articolo 51, comma 4, lett. b), del TUIR)
11. Conguagli per versamenti di quote di TFR al Fondo di Tesoreria
 - 11.1 Aziende costituite dopo il 31 dicembre 2006
12. Rivalutazione del TFR al Fondo di Tesoreria e imposta sostitutiva
 - 12.1 Adempimenti a carico del datore di lavoro
13. Operazioni societarie. Riflessi in materia di conguaglio
14. Recupero del contributo di solidarietà del 10% di cui al decreto-legge n. 103/1991 su contributi e somme accantonate a favore dei dipendenti per le finalità di previdenza complementare
15. Datori di lavoro iscritti alla Gestione pubblica
 - 15.1 Operazioni di conguaglio previdenziale annuo
 - 15.2 Massimale di cui all'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335
 - 15.3 Massimale di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 24 aprile 1997, n. 181, da valere per i direttori generali, amministrativi e sanitari delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di cui all'articolo 3-bis, comma 11, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, nonché per i direttori scientifici degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) di diritto pubblico
 - 15.4 Tetti retributivi ai fini dell'aliquota aggiuntiva dell'1%
 - 15.5 Operazioni di conguaglio annuo: elaborazione dei quadri V1, causale 7, codici motivo utilizzo 1 e 2
 - 15.6 Termini per le operazioni di conguaglio
 - 15.7 Sanzioni: criteri temporali per il calcolo e modalità di configurazione delle fattispecie sanzionatorie
 - 15.8 Certificazione Unica dati previdenziali e assistenziali

1. Premessa

Con la presente circolare si forniscono indicazioni in ordine alle modalità da seguire per lo svolgimento delle operazioni di conguaglio, relative all'anno 2023, finalizzate alla corretta quantificazione dell'imponibile contributivo, anche con riguardo alla misura degli elementi variabili della retribuzione.

In particolare, vengono illustrate le modalità di rendicontazione delle seguenti fattispecie:

- 1) elementi variabili della retribuzione, ai sensi del decreto del Ministro del Lavoro e della previdenza sociale 7 ottobre 1993 (di seguito, D.M. 7.10.1993);
- 2) massimale contributivo e pensionabile, di cui all'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335;
- 3) contributo aggiuntivo IVS 1%, di cui all'articolo 3-ter del decreto-legge 19 settembre 1992, n. 384, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 1992, n. 438;
- 4) conguagli sui contributi versati sui compensi per ferie a seguito della fruizione delle stesse;
- 5) *fringe benefits* esenti non superiori al limite di 258,23 euro (innalzato a 3.000,00 euro per l'anno 2023 per i lavoratori di cui all'articolo 40, comma 1, del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85) nel periodo d'imposta (articolo 51, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, c.d. TUIR), per la quale si rinvia ai messaggi n. 3884 del 6 novembre 2023 e n. 4027 del 14 novembre 2023 per i lavoratori iscritti alla Gestione pubblica;
- 6) mance elargite ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande;
- 7) auto aziendali a uso promiscuo;
- 8) prestiti ai dipendenti;
- 9) conguagli per versamenti di quote di TFR al Fondo di Tesoreria;
- 10) rivalutazione annuale del TFR conferito al Fondo di Tesoreria;
- 11) gestione delle operazioni societarie.

Inoltre, si riepilogano le indicazioni per le operazioni di conguaglio con riferimento alle denunce contributive presentate con il flusso Uniemens, ListaPosPA, da Amministrazioni pubbliche, Enti e datori di lavoro il cui personale è iscritto alla Gestione pubblica.

2. Termine per l'effettuazione del conguaglio

I datori di lavoro potranno effettuare le operazioni di conguaglio in argomento, oltre che con la denuncia di competenza del mese di “**dicembre 2023**” (scadenza di pagamento 16 gennaio 2024), anche con quella di competenza di “**gennaio 2024**” (scadenza di pagamento 16 febbraio 2024 [\[1\]](#)), attenendosi alle modalità indicate con riferimento alle singole fattispecie.

Considerato, inoltre, che dal 2007 i conguagli possono riguardare anche il TFR al Fondo di Tesoreria e le misure compensative, si fa presente che le relative operazioni potranno essere inserite anche nella denuncia di “**febbraio 2024**” (scadenza di pagamento 16 marzo 2024), senza aggravio di oneri accessori. Resta fermo l'obbligo del versamento o del recupero dei contributi dovuti sulle componenti variabili della retribuzione nel mese di gennaio 2024.

Per alcune categorie di dipendenti pubblici, ovvero per il personale iscritto al Fondo Pensioni per le Ferrovie dello Stato e al Fondo di quiescenza ex Ipost, la sistemazione della maggiorazione del 18% prevista dall'articolo 22 della legge 29 aprile 1976, n. 177, potrà avvenire anche con la denuncia di competenza del mese di “febbraio 2024”.

3. Elementi variabili della retribuzione (D.M. 7.10.1993)

La deliberazione del Consiglio di Amministrazione dell'Istituto n. 5 del 26 marzo 1993, approvata con il D.M. 7.10.1993, ha stabilito che *“qualora nel corso del mese intervengano elementi o eventi che comportino variazioni nella retribuzione imponibile, può essere consentito ai datori di lavoro di tenere conto delle variazioni in occasione degli adempimenti e del connesso versamento dei contributi relativi al mese successivo a quello interessato dall'intervento di tali fattori, fatta salva, nell'ambito di ciascun anno solare, la corrispondenza fra la retribuzione di competenza dell'anno stesso e quella soggetta a contribuzione”*.

Gli eventi o elementi considerati sono i seguenti:

- compensi per lavoro straordinario;
- indennità di trasferta o missione;
- indennità economica di malattia o maternità anticipate dal datore di lavoro per conto dell'INPS;
- indennità riposi per allattamento;
- giornate retribuite per donatori di sangue;
- riduzioni delle retribuzioni per infortuni sul lavoro indennizzabili dall'INAIL;
- permessi non retribuiti;
- astensioni dal lavoro;
- indennità per ferie non godute;
- congedi matrimoniali;
- integrazioni salariali (non a zero ore).

Agli elementi ed eventi di cui sopra possono considerarsi assimilabili anche l'indennità di cassa, i prestiti ai dipendenti e i congedi parentali in genere.

Tra le variabili retributive l'Istituto ha altresì ricompreso [\[2\]](#) i ratei di retribuzione del mese precedente (per effetto di assunzione intervenuta nel corso del mese) successivi alla elaborazione delle buste paga, ferma restando la collocazione temporale dei contributi nel mese in cui è intervenuta l'assunzione stessa.

Conseguentemente, se l'assunzione è intervenuta nei mesi da gennaio a novembre non occorre operare alcun accorgimento; se l'assunzione interviene nel mese di dicembre e i ratei si corrispondono nella retribuzione di gennaio, è necessario evidenziare l'evento nel flusso UniEmens.

Gli eventi o elementi che hanno determinato l'aumento o la diminuzione delle retribuzioni imponibili, di competenza di dicembre 2023, i cui adempimenti contributivi sono assolti nel mese di gennaio 2024, vanno evidenziati nel flusso UniEmens valorizzando l'elemento **<VarRetributive>** di **<DenunciaIndividuale>**, per gestire le variabili retributive e contributive in aumento e/o in diminuzione con il conseguente recupero delle contribuzioni non dovute.

Si ricorda che, ai fini dell'imputazione nella posizione assicurativa e contributiva del lavoratore, gli elementi variabili della retribuzione sopra indicati si considerano secondo il **principio della competenza** (dicembre 2023), mentre, ai fini dell'assoggettamento al regime contributivo (aliquote, massimali, agevolazioni, ecc.), si considerano retribuzione del mese di gennaio 2024.

Anche ai fini della Certificazione Unica 2024 e della presentazione della dichiarazione tramite il modello 770/2024, i datori di lavoro terranno conto delle predette variabili retributive, nel computo dell'imponibile dell'anno 2023.

Si ribadisce che la sistemazione contributiva degli elementi variabili della retribuzione (salvo quanto precisato per la maggiorazione del 18% di cui all'articolo 22 della legge n. 177/1976) deve avvenire entro il mese successivo a quello cui gli stessi si riferiscono.

3.1 Compilazione del flusso UniEmens

Per gestire le variabili retributive e/o contributive in aumento e in diminuzione con il conseguente recupero delle contribuzioni non dovute - a livello individuale - deve essere compilato l'elemento **<VarRetributive>** di **<DenunciaIndividuale>**, secondo le modalità indicate nell'ultimo aggiornamento del documento tecnico UniEmens, al quale si rinvia [\[3\]](#).

4. Massimale di cui all'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335

L'articolo 2, comma 18, della legge n. 335/1995, ha stabilito un massimale annuo per la base contributiva e pensionabile degli iscritti successivamente al 31 dicembre 1995 a forme pensionistiche obbligatorie, privi di anzianità contributiva alla medesima data, o per coloro che optano per il calcolo della pensione con il sistema contributivo, ai sensi dell'articolo 1, comma 23, della medesima legge n. 335/1995, così come interpretato dall'articolo 2 del decreto-legge 28 settembre 2001, n. 355, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 novembre 2001, n. 417 [\[4\]](#).

Tale massimale – pari, per l'anno 2023, a **113.520,00 euro** – deve essere rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'ISTAT.

Lo stesso massimale trova applicazione per la sola aliquota di contribuzione ai fini pensionistici (IVS), ivi compresa l'aliquota aggiuntiva dell'1% di cui all'articolo 3-ter del decreto-legge 384/1992.

In proposito, si rammenta quanto segue:

- il massimale non è frazionabile a mese e a esso occorre fare riferimento anche se l'anno risulti retribuito solo in parte;
- nell'ipotesi di rapporti di lavoro successivi, le retribuzioni percepite in costanza dei precedenti rapporti, si cumulano ai fini dell'applicazione del massimale. Il dipendente è, quindi, tenuto a esibire ai datori di lavoro successivi al primo la Certificazione Unica rilasciata dal precedente datore di lavoro o presentare una dichiarazione sostitutiva;
- in caso di rapporti simultanei le retribuzioni derivanti dai due rapporti si cumulano agli effetti del massimale. Ciascun datore di lavoro, sulla base degli elementi che il lavoratore è tenuto a fornire, provvederà a sottoporre a contribuzione la retribuzione corrisposta mensilmente, sino a quando, tenuto conto del cumulo, venga raggiunto il massimale. Nel corso del mese in cui si verifica il superamento del tetto, la quota di retribuzione imponibile ai fini pensionistici sarà calcolata per i due rapporti di lavoro in misura proporzionalmente ridotta;
- ove coesistano nell'anno rapporti di lavoro subordinato e rapporti di collaborazione coordinata e continuativa o similari, che comportano l'iscrizione alla Gestione Separata di cui alla legge n. 335/1995, ai fini dell'applicazione del massimale, le retribuzioni derivanti da rapporti di lavoro subordinato non si cumulano con i compensi percepiti a titolo di collaborazione coordinata e continuativa.

4.1 Modalità operative per la gestione del massimale di cui alla legge n. 335/1995

Per i lavoratori dipendenti soggetti alle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 18, della legge n. 335/1995, nel mese in cui si verifica il superamento del massimale, l'elemento **<Imponibile>** di **<Denuncia Individuale>/<Dati Retributivi>**, deve essere valorizzato nel limite del massimale stesso, mentre la parte eccedente deve essere indicata nell'elemento **<EccedenzaMassimale>** di **<DatiParticolari>** con la relativa contribuzione minore. Nei mesi successivi al superamento del massimale, l'imponibile sarà pari a zero, mentre continuerà ad essere valorizzato l'elemento **<EccedenzaMassimale>**.

Nel caso in cui, nel corso dell'anno civile, vi sia stata un'inesatta determinazione dell'imponibile, che abbia causato un versamento di contributo IVS anche sulla parte eccedente il massimale (con necessità di procedere al recupero in sede di conguaglio) o, viceversa, un mancato versamento di contributo IVS (con esigenza di provvedere alla relativa sistemazione in sede di conguaglio), si procederà con l'utilizzo delle specifiche **<CausaleVarRetr>** di **<VarRetributive>**.

Ai fini della compilazione del flusso, si rinvia a quanto illustrato nell'ultimo aggiornamento del documento tecnico UniEmens.

5. Contributo aggiuntivo IVS dell'1% (articolo 3-ter del decreto-legge n. 384/1992, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 438/1992)

L'articolo 3-ter del decreto-legge n. 384/1992 ha istituito, in favore di quei regimi pensionistici che prevedano aliquote contributive a carico dei lavoratori inferiori al 10%, un contributo nella misura dell'1% (a carico del lavoratore) eccedente il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile, determinata ai fini dell'applicazione dell'articolo 21, comma 6, della legge 11 marzo 1988, n. 67.

Per l'anno 2023, tale limite è risultato **52.190,00 euro** che, rapportato a dodici mesi, è pari a **4.349,00 euro**.

Ai fini del versamento del contributo in trattazione, deve essere osservato il metodo della mensilizzazione del limite della retribuzione; tale criterio può rendere necessario procedere ad operazioni di conguaglio, a credito o a debito del lavoratore, degli importi dovuti a detto titolo. Si ricorda che per i lavoratori iscritti al Fondo Pensione Lavoratori dello Spettacolo (FPLS) e al Fondo Pensione dei Lavoratori Sportivi (FPSP), l'Istituto, con messaggio n. 5327 del 14 agosto 2015, ha fornito apposite precisazioni in ordine alle modalità di effettuazione dei conguagli.

Le operazioni di conguaglio si rendono altresì necessarie nel caso di rapporti di lavoro simultanei, ovvero che si susseguono nel corso dell'anno civile. In tale ultimo caso, le retribuzioni percepite in costanza di ciascun rapporto si cumulano ai fini del superamento della prima fascia di retribuzione pensionabile.

Il dipendente è, quindi, tenuto ad esibire ai datori di lavoro successivi al primo la prevista Certificazione Unica (o dichiarazione sostitutiva) delle retribuzioni già percepite. I datori di lavoro provvederanno al conguaglio a fine anno (o nel mese in cui si risolve il rapporto di lavoro) cumulando anche le retribuzioni relative al precedente (o ai precedenti rapporti di lavoro), tenendo conto di quanto già trattenuto al lavoratore a titolo di contributo aggiuntivo.

Nel caso di rapporti simultanei, in linea di massima, sarà il datore di lavoro che corrisponde la retribuzione più elevata, sulla base della dichiarazione esibita dal lavoratore, a effettuare le operazioni di conguaglio a credito o a debito del lavoratore stesso.

Qualora a dicembre 2023 il rapporto di lavoro sia in essere con un solo datore, sarà quest'ultimo a procedere all'eventuale conguaglio, sulla base dei dati retributivi risultanti dalle

certificazioni rilasciate dai lavoratori interessati.

5.1 Modalità operative per la gestione del contributo aggiuntivo IVS dell'1 %

Ai fini delle operazioni di conguaglio, si precisa che, ove gli adempimenti contributivi vengano assolti con la denuncia del mese di gennaio 2024, gli elementi variabili della retribuzione non incidono sulla determinazione del tetto 2023 di 52.190,00 euro. Ai fini del regime contributivo, infatti, dette componenti vengono considerate retribuzione di gennaio 2024.

Per gestire la contribuzione aggiuntiva dell'1% di cui al decreto-legge n. 384/1992, a livello individuale, deve essere compilato l'elemento **<ContribuzioneAggiuntiva>** di **<DatiRetributivi>**, secondo le modalità illustrate nel documento tecnico UniEmens.

6. Monetizzazione delle ferie e imposizione contributiva

L'assoggettamento a contribuzione del compenso per ferie non godute, ancorché non corrisposto, rientra nelle fattispecie contemplate dalla deliberazione del Consiglio di Amministrazione dell'Istituto n. 5 del 26 marzo 1993, approvata con D.M. 7.10.1993, i cui adempimenti contributivi possono essere assolti nel mese successivo a quello in cui maturano i compensi.

Nel rinviare a quanto già reso noto in materia[\[5\]](#), si ricorda che l'individuazione del momento in cui sorge l'obbligo contributivo sul compenso ferie non costituisce limite temporale al diritto del lavoratore di fruire effettivamente delle stesse.

Può, quindi, verificarsi il caso in cui queste vengano effettivamente godute in un periodo successivo a quello dell'assoggettamento contributivo.

In tale ipotesi il contributo versato sulla parte di retribuzione corrispondente al "compenso ferie" non è più dovuto e deve essere recuperato a cura del datore di lavoro e il relativo compenso deve essere portato in diminuzione dell'imponibile dell'anno (o del mese) al quale era stato imputato.

In relazione alla decorrenza del termine prescrizione si osserva che l'effettiva fruizione delle ferie, con conseguente versamento contributivo che rende *sine causa* l'erogazione precedente, pone in essere il fatto costitutivo dell'indebito e pertanto, solo da tale momento in cui si accerta e viene ad esistenza il presupposto legittimante la restituzione di quanto indebitamente versato, può farsi decorrere il termine di prescrizione ordinario (art. 2946 c.c.) della correlativa azione di ripetizione.

6.1 Modalità operative per il recupero dei contributi sul compenso ferie non godute

Il flusso UniEmens consente di gestire il recupero della contribuzione versata sull'indennità per il compenso ferie.

Attraverso una specifica variabile retributiva con la causale FERIE, si consente al datore di lavoro, al momento dell'eventuale fruizione delle ferie da parte del lavoratore, di modificare in diminuzione l'imponibile dell'anno e del mese nel quale è stato assoggettato a contribuzione il compenso per ferie non godute e, contemporaneamente, di recuperare una quota o tutta la contribuzione già versata.

Per le modalità di compilazione del flusso e rispetto ai limiti di utilizzo della variabile retributiva FERIE[\[6\]](#), si rinvia a quanto illustrato nel più volte citato documento tecnico.

7. *Fringe benefits* (articolo 51, comma 3, del TUIR e articolo 40 del decreto-legge n. 48/2023)

Il decreto-legge n. 48/2023, al comma 1 dell'articolo 40, rubricato "Misure fiscali per il welfare aziendale", ha introdotto una disciplina in deroga all'articolo 51, comma 3, del TUIR, che, limitatamente al periodo di imposta 2023, interviene per fissare un nuovo limite massimo di esenzione e per ampliare le tipologie di *fringe benefits* concessi ai lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati, che si trovano nelle condizioni (anagrafiche e reddituali) previste dall'articolo 12, comma 2, del TUIR.

In particolare, limitatamente ai lavoratori dipendenti con figli a carico, come sopra individuati, il citato articolo 40 dispone l'elevazione fino a 3.000 euro della soglia di esenzione del valore dei beni ceduti e dei servizi che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, ivi incluse, in deroga al regime generale in materia, le somme erogate o rimborsate ai lavoratori dipendenti (privati e pubblici) *"per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale"*. I datori di lavoro, inoltre, sono tenuti a fornire preventivamente informativa alle rappresentanze sindacali unitarie, laddove presenti.

Con riguardo alla restante platea di lavoratori dipendenti, ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 40 in argomento, si applica l'ordinario regime di esenzione previsto dall'articolo 51, comma 3, del TUIR, il quale prevede, da un lato, una soglia di esenzione fino a 258,23 euro e, dall'altro, può avere a oggetto le sole erogazioni in natura e non quelle in denaro e non si estende, quindi, ai rimborsi e alle somme erogate per il pagamento delle bollette di luce e gas, per le quali resta applicabile il principio generale secondo cui qualunque somma percepita dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituisce reddito (imponibile) di lavoro dipendente.

Stante l'eccezionalità della misura - prevista per il solo anno d'imposta 2023 - con i messaggi n. 3884/2023 e n. 4027/2023 è stato illustrato il quadro normativo di riferimento e sono state fornite le istruzioni operative in ordine alle modalità di congruaggio predisposte dall'Istituto in relazione alla suddetta fattispecie in deroga.

Nelle ipotesi in cui a seguito di variazione della retribuzione imponibile, derivante dalla applicazione della suddetta disciplina relativa ai *fringe benefits*, i datori di lavoro debbano provvedere al recupero o al versamento delle quote di esonero previsto dall'articolo 1, comma 281, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito, anche legge di Bilancio 2023), e dall'articolo 39 del decreto-legge n. 48/2023, i medesimi dovranno avvalersi dell'invio di flussi di regolarizzazione DMVig.

8. Mance elargite ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197)

Con l'articolo 1, commi da 58 a 62, della legge n. 197/2022 è stato introdotto un regime fiscale e previdenziale agevolato in relazione alle somme destinate dai clienti ai lavoratori dipendenti a titolo di liberalità (mance), anche attraverso mezzi di pagamento elettronici, percepite dai lavoratori – del settore privato – delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, di cui all'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287.

In particolare, ai sensi del comma 58, dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2023 le predette somme sono assoggettate, *"salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro"*, a

“un’imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con l’aliquota del 5 per cento, entro il limite del 25 per cento del reddito percepito nell’anno per le relative prestazioni di lavoro”.

Inoltre, per quanto attiene ai profili relativi all’imposizione contributiva ai fini previdenziali, il citato comma 58 prevede che le medesime somme, oggetto dell’imposta sostitutiva, restino *“escluse dalla retribuzione imponibile ai fini del calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale e dei premi per l’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali e non sono computate ai fini del calcolo del trattamento di fine rapporto”.*

In forza del combinato disposto di cui ai commi 58 e 62 dell’articolo 1 della legge di Bilancio 2023, il regime agevolato in argomento trova applicazione in relazione alle mance percepite dai lavoratori del settore privato, delle strutture sopra indicate, che risultino *“titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a euro 50.000”* e che non abbiano rinunciato per iscritto alla facoltà di optare per la tassazione sostitutiva. Come precisato dall’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 26/E del 29 agosto 2023, ai fini del calcolo del limite reddituale di cui al citato comma 62, sono inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente conseguiti dal lavoratore, compresi quelli derivanti da attività lavorativa diversa da quella svolta nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione. Il limite reddituale di 50.000 euro è riferito al periodo d’imposta precedente a quello di percezione delle mance oggetto del regime agevolato, pertanto, l’eventuale superamento non rileva nell’anno in cui si percepiscono le mance, ma costituisce meramente un impedimento per l’accesso al regime di esenzione contributiva in argomento nell’anno successivo.

Per l’applicazione della suddetta agevolazione devono, pertanto, verificarsi i seguenti presupposti:

- a) titolarità di un rapporto di lavoro subordinato – nel settore privato – alle dipendenze di strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, di cui all’articolo 5 della legge n. 287/1991 (cfr. per i relativi codici Ateco riportati nell’Allegato n. 1);
- b) percezione nell’anno precedente di redditi di lavoro dipendente non superiori a 50.000 euro, anche se derivanti da più rapporti di lavoro con datori di lavoro diversi;
- c) assenza di una rinuncia scritta alla tassazione sostitutiva (cfr. la citata circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 26/E/2023).

Pertanto, in deroga al principio per cui tutte le somme e i valori percepiti dal lavoratore, ivi compresi quelli corrisposti da parte di soggetti terzi nell’ambito del rapporto di lavoro, sono inclusi nel reddito di lavoro dipendente e sulla base del principio di armonizzazione della retribuzione imponibile fiscale e previdenziale di cui al decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, le mance percepite dai lavoratori delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, nei limiti del 25 per cento del reddito percepito nell’anno per le relative prestazioni di lavoro e al verificarsi di determinate condizioni, sono escluse dalla base imponibile ai fini contributivi e non sono computate per il calcolo del TFR.

Con la citata circolare n. 26/E/2023, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito altresì che *“la base di calcolo cui applicare il 25 per cento è costituita dalla somma di tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nell’anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione, ivi comprese le mance, anche se derivanti da rapporti di lavoro intercorsi con datori di lavoro diversi”* e che il limite del 25 per cento del *“reddito percepito nell’anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione rappresenta una franchigia”.*

Ne consegue che in caso di superamento del suddetto limite del 25 per cento, atteso che le liberalità in parola costituiscono generalmente reddito di lavoro dipendente di cui all’articolo 51 del TUIR, la quota eccedente deve essere assoggettata all’ordinaria contribuzione.

Pertanto, il datore di lavoro di cui al comma 58 dell'articolo 1, previa verifica del rispetto del limite di 50.000 euro di reddito di lavoro dipendente conseguito dal lavoratore nell'anno precedente – che deve essere riferito al precedente periodo d'imposta e includere tutti i rapporti di lavoro, anche quelli non rientranti nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione – al fine di applicare l'agevolazione in argomento entro il limite del 25 per cento dell'imponibile – per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione – deve avvalersi delle modalità operative indicate al successivo paragrafo 8.1.

Il lavoratore, per contro, è tenuto a comunicare al datore di lavoro l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo nell'ipotesi in cui nell'anno precedente abbia conseguito redditi di lavoro dipendente d'importo superiore a 50.000 euro, se conseguiti presso datori di lavoro diversi.

Il lavoratore, inoltre, può avvalersi della rinuncia – da comunicare a ciascun datore di lavoro in forma scritta – al regime agevolato. A seguito della rinuncia espressa del lavoratore, l'intero ammontare delle mance erogate nel periodo d'imposta, concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente ed è, pertanto, assoggettato alla ordinaria contribuzione previdenziale.

8.1 Modalità di esposizione dei dati relativi all'operazione di conguaglio nella sezione "PosContributiva" del flusso UniEmens in relazione alle mance elargite ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197)

Ai fini del recupero dell'importo relativo alle mance oggetto dell'agevolazione di cui al precedente paragrafo 8 i datori di lavoro interessati del settore privato delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, di cui all'articolo 5 della legge n. 287/1991 (Allegato n. 1), dovranno operare secondo le seguenti indicazioni.

Nella denuncia di competenza di dicembre 2023 i datori di lavoro devono utilizzare la sezione <VarRetributive> con le variabili retributive di nuova istituzione, di seguito riportate, per ciascuna competenza dell'anno interessata dall'agevolazione in commento, che deve essere valorizzata singolarmente in <AnnoMeseVarRetr>:

- **MANCE**: da utilizzare per la competenza specifica, indicata in <AnnoMeseVarRetr>, in cui è presente un imponibile da abbattere riferito all'importo delle mance oggetto dell'agevolazione per la medesima mensilità di competenza.

Si ricorda che l'imponibile originario della competenza specifica deve essere maggiore o uguale all'importo presente in <ImponibileVarRetr>, altrimenti in fase delle verifiche e dei controlli successivi, l'effetto della variabile per la competenza indicata sarà annullato, ripristinando la denuncia in essere;

- **MANDIM**: da utilizzare, eventualmente congiuntamente a MANCE, nel caso in cui per la competenza specifica ci sia eccedenza del massimale.

Se l'eccedenza del massimale per la competenza <AnnoMeseVarRetr>:

- è maggiore o uguale dell'importo delle mance oggetto dell'agevolazione per la medesima competenza, deve essere utilizzata esclusivamente tale variabile retributiva, senza utilizzare la variabile MANCE, per abbattere l'importo delle mance;
- è minore dell'importo delle mance oggetto dell'agevolazione per la medesima competenza, si utilizza tale variabile per annullare l'eccedenza massimale e la variabile MANCE per abbattere

la parte restante dell'importo mance;

• **MANMAS**: da utilizzare per riportare parte dell'eccedenza massimale, presente nelle denunce di competenze successive a quelle interessate delle mance oggetto dell'agevolazione, nell'imponibile, per effetto della diminuzione degli imponibili delle competenze precedenti. A titolo esemplificativo, se viene ridotto l'imponibile di un importo pari a "X" nelle specifiche competenze interessate, nelle competenze successive, ove sia presente l'eccedenza del massimale, parte di questa, fino a un importo pari a "X", dovrà essere riportata nell'imponibile, a partire dalla prima competenza utile. A tale fine, l'Istituto effettuerà verifiche e controlli successivi.

Dove richiesto deve essere valorizzato opportunamente, per la competenza specifica, il contributo in <ContributoVarRetr>.

I dati esposti nell'UniEmens, come sopra specificati, saranno poi riportati, a cura dell'Istituto, nel DM2013 "VIRTUALE" ricostruito dalle procedure con i codici di nuova istituzione, come segue:

- con il codice "L590", avente il significato di "Recupero contribuzione mance";
- con il codice "L973", avente il significato di "Recupero contribuzione mance – Eccedenza Massimale";
- con il codice "M973" avente il significato di "Restituzione differenze contribuzione mance – Eccedenza Massimale".

Nel caso in cui il datore di lavoro accerti successivamente al mese di dicembre 2023 la presenza dei presupposti per l'applicazione dell'agevolazione, lo stesso dovrà provvedere al recupero della contribuzione versata e non dovuta. Specularmente, nell'ipotesi in cui il datore di lavoro accerti successivamente al mese di dicembre 2023 la mancata sussistenza dei presupposti richiesti per l'agevolazione, lo stesso dovrà provvedere al versamento della contribuzione omessa. In entrambi i casi, ciascun datore di lavoro dovrà provvedere al recupero, ovvero al versamento della contribuzione attraverso l'invio di flussi di regolarizzazione DMVig.

9. Auto aziendali concesse ad uso promiscuo (articolo 51, comma 4, lett. a), del TUIR)

Il comma 632 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (di seguito, anche legge di Bilancio 2020), ha modificato il regime imponibile dei veicoli aziendali di nuova immatricolazione concessi in uso promiscuo ai dipendenti che, si ricorda, secondo le disposizioni di cui al comma 4 dell'articolo 51 del TUIR, sono assoggettati a contribuzione (e a tassazione fiscale) assumendo come base un valore determinato in via convenzionale.

Il valore del compenso in natura, determinato indipendentemente da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo ovvero dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente, per i contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2020, viene determinato in base ai valori di emissione di anidride carbonica e all'aumentare di questi, aumenta il reddito figurativo.

In particolare, il novellato articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, prevede che ai fini della determinazione del valore economico dell'utilizzo degli autoveicoli, dei motocicli e dei ciclomotori di nuova immatricolazione con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a 60 g/km, concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si applica la percentuale del 25 per cento dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base delle tabelle ACI.

Per gli altri veicoli, la predetta percentuale è pari al 30 per cento in caso di emissioni di

anidride carbonica superiori a 60 g/Km ma non a 160 g/Km.

A decorrere dall'anno 2021, la percentuale è elevata al 50 per cento in caso di emissioni superiori a 160 g/km ma non a 190 g/Km e al 60 per cento per i veicoli con valori di emissioni superiore a 190 g/Km.

A norma dell'articolo 1, comma 633, della medesima legge n. 160/2019, resta ferma l'applicazione della disciplina dettata nel testo vigente al 31 dicembre 2019 per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020. Pertanto, con riferimento a contratti stipulati entro il 30 giugno 2020, ai fini della quantificazione forfettaria del valore economico dell'utilizzo in forma privata del veicolo (autovettura, motociclo, ciclomotore) di proprietà del datore di lavoro (o committente) e assegnata in uso promiscuo al lavoratore si applica la percentuale del 30 per cento dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio indicato nelle apposite tabelle dell'ACI.

Si rammenta, infine, che il valore del compenso in natura determinato ai sensi dell'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, relativo all'utilizzo degli autoveicoli, dei motocicli e dei ciclomotori concessi a uso promiscuo rientra nella disciplina di cui all'articolo 40 del decreto-legge n. 48/2023 (cfr. par. 7), che al comma 1 dispone, limitatamente ai lavoratori dipendenti con figli a carico, l'elevazione fino a 3.000 euro della soglia di esenzione del valore dei beni ceduti e dei servizi che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, mentre al comma 2 prevede l'applicazione dell'ordinario regime di esenzione entro la soglia di 258,23 euro di cui all'articolo 51, comma 3, del TUIR con riferimento alla restante platea di lavoratori dipendenti.

10. Prestiti ai dipendenti (articolo 51, comma 4, lett. b), del TUIR)

Con la legge 15 dicembre 2023, n. 191, di conversione del decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145, è stato introdotto il comma 3-bis all'articolo 3 del medesimo decreto, che sostituisce il primo periodo dell'articolo 51, comma 4, lettera b), del TUIR e modifica il criterio di calcolo, ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, del beneficio relativo alla concessione di prestiti al lavoratore da parte del datore di lavoro. In particolare, con la disposizione in parola è stato previsto che *“in caso di concessione di prestiti si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento vigente alla data di scadenza di ciascuna rata o, per i prestiti a tasso fisso, alla data di concessione del prestito”*, in luogo del tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno, *“e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi”*.

Ai sensi del successivo comma 3-ter, la disposizione trova applicazione con decorrenza dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto e pertanto, con riferimento all'anno d'imposta 2023.

Al riguardo, si ricorda che la vigente misura del tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principale dell'Eurosistema, fissato dalla Banca Centrale Europea, (ex tasso ufficiale di riferimento) è pari al 4,50% [\[7\]](#).

11. Conguagli per versamenti di quote di TFR al Fondo di Tesoreria

Il versamento delle quote di TFR dovute dalle aziende destinatarie dalle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 755 e successivi, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, va effettuato mensilmente, salvo conguaglio a fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro [\[8\]](#).

In occasione delle operazioni di conguaglio, quindi, le aziende devono provvedere alla sistemazione delle differenze a debito o a credito eventualmente determinatesi in relazione alle

somme mensilmente versate al Fondo di Tesoreria e alla regolarizzazione delle connesse misure compensative.

Per le posizioni contributive contraddistinte dal codice di autorizzazione "7W" tali operazioni dovranno essere espletate tenendo conto delle indicazioni fornite con il messaggio n. 3025 del 7 agosto 2019.

11.1 Aziende costituite dopo il 31 dicembre 2006

Con la circolare n. 70 del 3 aprile 2007 è stato chiarito che, per le aziende che iniziano l'attività dopo il 31 dicembre 2006, gli obblighi nei riguardi del Fondo di Tesoreria operano se, alla fine dell'anno solare (1° gennaio – 31 dicembre), la media dei dipendenti occupati raggiunge il limite dei 50 addetti.

In tale caso le aziende sono tenute al versamento delle quote dovute anche per i mesi pregressi, a fare tempo da quello di inizio dell'attività.

È stato altresì precisato che le aziende interessate devono effettuare il versamento di quanto dovuto in sede di conguaglio di fine anno, maggiorando l'importo da versare del tasso di rivalutazione calcolato fino alla data di effettivo versamento. Si ricorda che la misura del predetto tasso è costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento del costo della vita rilevato a fine anno (qualora la variazione percentuale negli indici dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati accertata dall'ISTAT sia negativa, la misura del tasso di rivalutazione deve essere, comunque, non inferiore all'1,5%).

Le aziende costitutesi durante l'anno in corso che, al 31 dicembre 2023, hanno raggiunto il limite dei 50 addetti, devono trasmettere l'apposita dichiarazione entro il termine di invio della denuncia UniEmens relativa al mese di febbraio 2024 (31 marzo 2024).

12. Rivalutazione del TFR al Fondo di Tesoreria e imposta sostitutiva

L'articolo 2120 del c.c. stabilisce che le quote annuali di trattamento di fine rapporto – a eccezione di quella maturata nell'anno – devono essere incrementate, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento del costo della vita per gli operai e gli impiegati accertato dall'ISTAT nel mese in esame rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Anche il TFR versato al Fondo di Tesoreria deve essere rivalutato alla fine di ciascun anno, o alla data di cessazione del rapporto di lavoro e tale incremento – al netto dell'imposta sostitutiva – deve essere imputato alla posizione del singolo lavoratore.

Il costo della rivalutazione resta a carico del Fondo di Tesoreria.

Sulle somme oggetto di rivalutazione, deve essere versata all'Erario l'imposta sostitutiva fissata dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 47. Al riguardo, si fa presente che l'articolo 1, comma 623, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha rideterminato nella misura del 17 per cento la predetta aliquota, con effetto dalle rivalutazioni decorrenti dal 1° gennaio 2015 (cfr. l'articolo 1, comma 625, della legge n. 190/2014) [\[9\]](#).

Entro il mese di dicembre 2023, salvo conguaglio da eseguirsi entro febbraio 2024, i datori di lavoro possono conguagliare l'importo dell'imposta versato con riferimento alla rivalutazione della quota di accantonamento maturato presso il Fondo di Tesoreria.

Per individuarne l'ammontare, i datori di lavoro potranno calcolare una presunta rivalutazione delle quote di TFR trasferite al Fondo di Tesoreria, avvalendosi dell'ultimo (o del

penultimo) indice ISTAT.

Si precisa che la rivalutazione e il recupero dell'imposta sostitutiva deve continuare a essere effettuato anche dalle aziende contraddistinte dal c.a. "7W", nonché sulle somme versate in adempimento degli obblighi disciplinati con il messaggio n. 2616 del 15 luglio 2021.

12.1 Adempimenti a carico del datore di lavoro

Con riferimento ai lavoratori per i quali nell'anno 2023 sono state versate quote di TFR al Fondo di Tesoreria, i datori di lavoro dovranno determinare la rivalutazione ai sensi dell'articolo 2120 c.c. (separatamente da quella spettante sul TFR accantonato in azienda) e calcolare sulla stessa, con le modalità previste dall'Agenzia delle Entrate, l'imposta sostitutiva del 17%.

L'importo di quest'ultima sarà recuperato in sede di conguaglio con i contributi dovuti all'INPS.

Le somme eventualmente conguagliate in eccedenza a titolo di imposta sostitutiva – sia all'atto del versamento dell'acconto che in altre ipotesi – potranno in ogni caso essere restituite, attraverso la compilazione delle sezioni **<Denuncia Individuale>** e **<Denuncia Aziendale>** sulla base delle modalità descritte nel documento tecnico UniEmens.

13. Operazioni societarie. Riflessi in materia di conguaglio

Nelle ipotesi di operazioni societarie, che comportano il passaggio di lavoratori ai sensi dell'articolo 2112 c.c., e nei casi di cessione del contratto di lavoro, le operazioni di conguaglio dei contributi previdenziali dovranno essere effettuate dal datore di lavoro subentrante, tenuto al rilascio della Certificazione Unica, con riferimento alla retribuzione complessivamente percepita nell'anno, ivi incluse le erogazioni fissate dalla contrattazione di secondo livello, le erogazioni liberali e i *fringe benefits*.

Si richiama l'attenzione dei datori di lavoro sulla necessità di utilizzare, nel caso di passaggio di lavoratori da una matricola all'altra (anche per effetto di operazioni societarie), gli appositi codici **<TipoAssunzione>** e **<TipoCessazione>** "2" e "2T", con l'indicazione della matricola di provenienza.

Come indicato al precedente paragrafo 3, dal 1° gennaio 2010, il datore di lavoro subentrante può gestire correttamente le variabili retributive utilizzando l'elemento di **<VarRetributive>**, **<InquadramentoLav>**, valorizzando l'elemento **<Matricola Azienda>** con il codice dell'azienda di provenienza.

14. Recupero del contributo di solidarietà del 10% di cui al decreto-legge n. 103/1991 su contributi e somme accantonate a favore dei dipendenti per le finalità di previdenza complementare

L'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, recante disposizioni in materia di disciplina delle forme pensionistiche complementari, stabilisce che sulle contribuzioni o somme a carico del datore di lavoro, diverse da quella costituita dalla quota di accantonamento al TFR, destinate a realizzare le finalità di previdenza pensionistica complementare, è dovuto il contributo di solidarietà previsto, nella misura del 10%, dall'articolo 9-bis del decreto-legge 29 marzo 1991, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 giugno 1991, n. 166[[10](#)].

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi di quanto previsto dal successivo comma 2 del citato articolo 16, una percentuale pari all'1% del gettito del predetto contributo di solidarietà confluisce

presso l'apposito Fondo di garanzia – di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 80, istituito mediante evidenza contabile nell'ambito della gestione delle prestazioni temporanee dell'INPS, apprestato contro il rischio derivante dall'omesso o insufficiente versamento da parte dei datori di lavoro sottoposti a procedura di fallimento, di concordato preventivo, di liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione controllata.

Nelle ipotesi in cui, sia in occasione delle operazioni di conguaglio che nel corso dell'anno, si rendesse necessario effettuare recuperi su detta contribuzione, i datori di lavoro possono avvalersi dei codici causale istituiti nell'Elemento **<DenunciaAziendale>**, **<AltrePartiteACredito>**, **<CausaleACredito>**, del flusso UniEmens, di seguito indicati.

Codice	Significato
L938	Rec. “ <i>contr.solidarietà 10% ex art.16 D.Lgs. n. 252/2005</i> ” per i lavoratori iscritti al F.P.L.D. nonché a tutti gli altri Fondi gestiti dall'INPS.
L939	Rec. “ <i>contr.solidarietà 10% ex art. 16 D.Lgs. n. 252/2005 dirigenti industriali già iscritti all'ex Inpdai</i> ”, per i dirigenti iscritti all'ex INPDAI al 31.12.2002.

15. Datori di lavoro iscritti alla Gestione pubblica

Con riferimento alle denunce contributive presentate con il flusso Uniemens, ListaPosPA da Amministrazioni pubbliche, Enti e datori di lavoro il cui personale è iscritto alla Gestione pubblica, si riepilogano le indicazioni per le operazioni di conguaglio relative all'anno 2023.

15.1 Operazioni di conguaglio previdenziale annuo

Le operazioni di conguaglio previdenziale consentono la corretta applicazione dei massimali contributivi e delle aliquote correlate all'imponibile previdenziale.

Il datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, è tenuto a effettuare le operazioni di conguaglio previdenziale tenendo conto dei seguenti redditi:

- redditi riconducibili al rapporto di lavoro in essere;
- redditi percepiti nell'anno per i diversi rapporti di lavoro subordinato instaurati dal lavoratore.

Nel caso in cui taluni redditi riconducibili al rapporto di lavoro subordinato siano erogati da un altro soggetto, le operazioni di conguaglio sono effettuate dal datore di lavoro principale, ossia il soggetto con cui il lavoratore ha instaurato il rapporto di lavoro subordinato.

Di seguito, si forniscono le indicazioni per effettuare le operazioni di conguaglio per l'anno 2023 per i redditi imponibili ai fini pensionistici, corrispondenti ai valori delle retribuzioni liquidate o virtuali afferenti al periodo di riferimento.

Ai fini del conguaglio contributivo dell'anno 2023 per i lavoratori iscritti alla Gestione pubblica devono essere considerati gli imponibili dichiarati negli elementi E0 e V1, causale 1, causale 5 e causale 7 relativi a somme erogate nel 2023 che hanno un periodo di riferimento (data inizio e data fine) compreso nell'anno 2023 che non sono stati sostituiti o annullati da nuove dichiarazioni.

15.2 Massimale di cui all'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335

L'articolo 2, comma 18, della legge n. 335/1995, ha stabilito un massimale annuo per la base contributiva e pensionabile degli iscritti successivamente al 31 dicembre 1995 a forme pensionistiche obbligatorie, privi di anzianità contributiva alla medesima data, o per coloro che optano per il calcolo della pensione con il sistema contributivo, ai sensi dell'articolo 1, comma 23, della legge n. 335/1995, così come interpretato dall'articolo 2 del decreto-legge n. 355/2001.

Con la circolare n. 58 del 1° aprile 2016 l'Istituto ha fornito i chiarimenti in materia di applicazione del massimale contributivo per i soggetti iscritti alla Gestione pubblica.

Al riguardo, si precisa che il massimale di cui trattasi deve essere applicato, qualora ne sussistano i presupposti, anche ai direttori generali, amministrativi e sanitari delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di cui all'articolo 3-bis, comma 11, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, nonché ai direttori scientifici degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) di diritto pubblico (cfr. il successivo paragrafo 15.3)

Il massimale, pari a **113.520,00 euro** per l'anno 2023, è rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'ISTAT.

Lo stesso massimale trova applicazione per la contribuzione ai fini pensionistici, ivi compresa l'aliquota aggiuntiva dell'1% di cui all'articolo 3-ter del decreto-legge n. 384/1992, nonché per la contribuzione relativa alla Gestione unitaria per le prestazioni creditizie e sociali.

Si rammenta, inoltre, quanto segue:

- il massimale non è frazionabile a mese e a esso occorre fare riferimento anche se l'anno solare risulti retribuito solo in parte;
- nell'ipotesi di rapporti di lavoro subordinato successivi, le retribuzioni percepite in costanza dei diversi rapporti si cumulano ai fini dell'applicazione del massimale. Il dipendente è, quindi, tenuto a esibire ai datori di lavoro successivi al primo la Certificazione Unica (CU) rilasciata dal precedente datore di lavoro o a presentare una dichiarazione sostitutiva per la corretta applicazione del massimale;
- nell'ipotesi di rapporti di lavoro subordinato simultanei, ciascun datore di lavoro, sulla base degli elementi che il lavoratore è tenuto a fornire, provvederà a sottoporre a contribuzione la retribuzione corrisposta mensilmente, fino al raggiungimento del massimale. Nel corso del mese in cui si verifica il superamento del tetto, la quota di retribuzione imponibile ai fini pensionistici e ai fini della Gestione unitaria delle prestazioni creditizie e sociali sarà calcolata in modo proporzionale;
- le somme erogate per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa o similari, che comportano l'iscrizione alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge n. 335/1995, non si cumulano ai fini dell'applicazione del massimale con le retribuzioni derivanti dai rapporti di lavoro subordinato.

15.3 Massimale di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 24 aprile 1997, n. 181, da valere per i direttori generali, amministrativi e sanitari delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di cui all'articolo 3-bis, comma 11, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, nonché per i direttori scientifici degli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) di diritto pubblico

Secondo il disposto contenuto nell'articolo 3-bis, comma 11, del decreto legislativo n. 502/1992, in caso di nomina a direttore generale, amministrativo e sanitario, delle strutture indicate nel medesimo decreto o individuate da disposizioni di legge statale, l'imponibile contributivo è sottoposto ai limiti dei massimali di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 24 aprile 1997, n. 181. Tali limiti sono annualmente rivalutati sulla base dell'indice ISTAT. Per l'anno 2023 il massimale è pari a **206.928,00 euro**.

Il citato comma 11 dell'articolo 3-bis, considerata la sua connotazione di norma previdenziale a carattere speciale, si applica esclusivamente alle figure citate nel decreto stesso (direttori generali, direttori amministrativi e direttori sanitari) delle unità sanitarie locali, delle aziende ospedaliere, nonché degli enti per i quali norme statali contengono la medesima tutela previdenziale e, in base alle previsioni di cui all'articolo 10-bis del decreto-legge 1 aprile 2021, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 2021, n. 76, anche ai direttori scientifici degli IRCCS di diritto pubblico. Tale disposizione, pertanto, non è suscettibile di interpretazione estensiva ad altri lavoratori (cfr. la circolare n. 195 del 23 dicembre 2021).

Si evidenzia che il massimale non è applicabile ai fini pensionistici ai dipendenti privi di contribuzione per i periodi antecedenti al 1° gennaio 1996 e per coloro che optano per il sistema contributivo ai sensi dell'articolo 1, comma 23, della legge n. 335/1995, per i quali deve essere applicato il massimale dell'articolo 2, comma 18, della legge n. 335/1995, di cui al precedente paragrafo 15.2.

Il massimale trova applicazione per la contribuzione ai fini pensionistici, ivi compresa l'aliquota aggiuntiva dell'1% di cui all'articolo 3-ter del decreto-legge n. 384/1992, nonché per la Gestione unitaria delle prestazioni creditizie e sociali e per la Gestione previdenziale.

15.4 Tetti retributivi ai fini dell'aliquota aggiuntiva dell'1 %

Ai sensi dell'articolo 3-ter, comma 1, del decreto-legge n. 384/1992 e dell'articolo 1, comma 241, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, per i dipendenti pubblici e privati è stata prevista, a decorrere dal 1° gennaio 1993, l'aliquota aggiuntiva dell'1% a carico dell'iscritto nel caso in cui l'aliquota a suo carico sia inferiore al 10%. L'aliquota dell'1% si applica sulle quote di retribuzione eccedenti il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile. Ogni anno, i tetti retributivi oltre i quali viene applicata la maggiorazione vengono aggiornati in base all'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Si rammenta che per l'anno 2023 la fascia retributiva annua oltre la quale deve essere corrisposta l'aliquota dell'1% è pari a **52.190,00 euro**, corrispondente a **4.349,00 euro** mensili, per dodici mensilità.

Per quanto attiene alle concrete modalità di applicazione e versamento, si rappresenta che il contributo deve avere cadenza mensile, salvo conguaglio, a credito o a debito del lavoratore, da effettuarsi in occasione delle operazioni di conguaglio annuale fiscale e previdenziale tenendo conto dei seguenti redditi:

- redditi di lavoro dipendente o riconducibili ad esso comunicati da altri soggetti, erogati al lavoratore nell'anno di riferimento delle operazioni di conguaglio contributivo;
- redditi di lavoro dipendente percepiti dai lavoratori indicati nelle Certificazioni Uniche rilasciate dai precedenti datori di lavoro o sulla base della dichiarazione sostitutiva del lavoratore, tenendo conto di quanto già trattenuto a titolo di contributo aggiuntivo dagli altri datori di lavoro.

Si evidenzia che ai fini delle operazioni di conguaglio delle retribuzioni imponibili del 2023 è necessario tenere conto delle retribuzioni dichiarate con riferimento ai periodi retributivi

dell'anno 2023. Ne consegue che le retribuzioni imponibili dichiarate nelle denunce con periodi di competenza riferiti ad anni precedenti al 2023 non rilevano ai fini del conguaglio previdenziale dell'anno 2023, ma dell'anno a cui si riferiscono, ancorché le somme siano state pagate nel 2023.

15.5 Operazioni di conguaglio annuo: elaborazione dei quadri V1, causale 7, codici motivo utilizzo 1 e 2

I datori di lavoro, sostituti di imposta principali, devono effettuare le operazioni di conguaglio anche ai fini previdenziali.

Il sostituto di imposta è tenuto a considerare, ai fini delle operazioni di conguaglio dell'1%, anche i redditi del dipendente riferiti a precedenti rapporti di lavoro avuti nel corso dell'anno.

In tale ipotesi, le operazioni di conguaglio devono essere effettuate dall'ultimo datore di lavoro.

Nel caso in cui, alla data del 31 dicembre 2023, siano in corso più rapporti di lavoro subordinato, le operazioni di conguaglio contributivo devono essere effettuate dal datore di lavoro il cui rapporto di lavoro ha la data di inizio più remota.

Le operazioni di conguaglio del 18% per i lavoratori iscritti alla Cassa per i trattamenti pensionistici dei dipendenti dello Stato (CTPS) devono essere effettuate in riferimento a ciascun rapporto di lavoro. Ne consegue che nel caso di redditi liquidati da diverse Amministrazioni afferenti al medesimo rapporto di lavoro, le operazioni di conguaglio devono tenere conto di tutti i redditi liquidati.

Nell'elemento V1, causale 7, non devono essere compresi i valori degli imponibili e dei contributi già indicati dal soggetto che effettua le operazioni di conguaglio nelle proprie denunce. Nell'elemento V1, causale 7, devono essere indicate le eventuali variazioni dei contributi discendenti dalle operazioni di conguaglio ai fini dell'aliquota aggiuntiva dell'1% tenendo conto dei redditi comunicati da altri soggetti e, per i soli iscritti alla CTPS per le operazioni di conguaglio del 18%, l'eventuale variazione sia degli imponibili sia dei contributi.

Il periodo di riferimento (data inizio e data fine) dell'elemento V1, causale 7, corrisponde all'anno di riferimento delle operazioni di conguaglio (01/01/2023 – 31/12/2023) o, se inferiore all'anno, al periodo di riferimento del rapporto di lavoro.

Per i redditi erogati da altri soggetti, riconducibili al rapporto di lavoro del sostituto di imposta principale (redditi liquidati a personale in posizione di comando o distacco dall'Amministrazione presso cui il dipendente presta servizio o altri redditi comunque attratti nella sfera dei redditi di lavoro dipendente), il sostituto di imposta principale deve elaborare un elemento V1, causale 7, valorizzando l'elemento <CodMotivoUtilizzo> con il valore 2, inserendo in tale elemento i valori degli imponibili e dei contributi comunicati dall'altro soggetto in aggiunta a quelli discendenti dalle operazioni di conguaglio come sopra indicato.

Nella sezione <EnteVersante> deve essere riportato il codice fiscale dell'altro soggetto, indicando nell'elemento <AnnoMeseErogazione> il mese e l'anno in cui il soggetto medesimo ha liquidato i redditi. Nel caso di erogazioni effettuate in mesi diversi è necessario elaborare *record* distinti. La differenza tra i contributi dovuti valorizzati nelle Gestioni e quelli discendenti dai valori indicati nell'elemento <EnteVersante> con codice fiscale diverso da quello del dichiarante rimangono a carico dell'Amministrazione che invia l'elemento V1, causale 7, per le operazioni di conguaglio contributivo.

Se la comunicazione inviata dai soggetti obbligati all'invio non specifica il/i mese/i in cui sono state liquidate le retribuzioni, il sostituto di imposta che effettua le operazioni di conguaglio deve indicare quale mese di riferimento il primo mese utile dell'anno.

Analogamente dovrà essere elaborato un elemento V1, causale 7, codice motivo utilizzo 2, nel caso in cui il sostituto di imposta abbia effettuato le operazioni di conguaglio ai fini dell'1% per redditi riferiti ad altri rapporti di lavoro che comportano l'iscrizione alla Gestione pubblica.

L'elemento V1, causale 7, codice motivo utilizzo 2, non deve essere elaborato se il sostituto di imposta principale ha inserito i redditi erogati dall'altra Amministrazione nelle proprie denunce mensili.

Se le operazioni di conguaglio afferiscono a situazioni differenti da quelle indicate in precedenza, deve essere elaborato un elemento V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1, valorizzando negli elementi relativi agli imponibili e ai contributi l'eventuale differenza in termini positivi o negativi discendenti dalle operazioni di conguaglio. In tali campi non devono essere riportati i valori complessivi dei redditi liquidati nell'anno.

Nel caso in cui il sostituto di imposta abbia effettuato le operazioni di conguaglio ai fini dell'aliquota aggiuntiva dell'1% per redditi derivanti da altri rapporti di lavoro che non comportano l'iscrizione ai fondi pensionistici della Gestione pubblica deve essere elaborato un elemento V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1.

Le operazioni di conguaglio previdenziale effettuate nel corso dell'anno, entro il mese di cessazione del rapporto di lavoro o entro il mese di dicembre dell'anno di riferimento dei contributi, non comportano la necessità di elaborare l'elemento V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1.

I dati discendenti dalle operazioni di conguaglio previdenziale effettuati dal sostituto di imposta principale devono essere considerati anche ai fini della Certificazione Unica 2024, secondo quanto indicato nelle istruzioni per la compilazione della sezione previdenziale.

15.6 Termini per le operazioni di conguaglio

Per le Amministrazioni pubbliche e i datori di lavoro iscritti alla Gestione pubblica le operazioni di conguaglio devono essere effettuate entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento dei redditi oggetto del conguaglio.

Ne consegue che per le retribuzioni imponibili relative all'anno 2023, le operazioni di conguaglio devono essere inserite al più tardi nelle denunce contributive afferenti a febbraio 2024.

Le denunce relative alle operazioni di conguaglio annuo, elemento V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1 e 2, devono pervenire entro il mese successivo a quello in cui sono effettuate le operazioni di conguaglio e, comunque, per i rapporti di lavoro che proseguono nel 2024, non oltre il mese di marzo 2024.

Il termine per il versamento della contribuzione conseguente alle operazioni di conguaglio, senza aggravio di oneri accessori, scade il giorno 16 del mese successivo a quello in cui sono effettuate le operazioni di conguaglio, fermo restando, in ogni caso, il termine del giorno 16 marzo 2024.

15.7 Sanzioni: criteri temporali per il calcolo e modalità di configurazione delle fattispecie sanzionatorie

Nel caso in cui le operazioni di conguaglio siano effettuate oltre il termine sopraindicato, i contributi dovuti, scaturiti da dette operazioni, saranno maggiorati delle somme aggiuntive di cui all'articolo 116, comma 8, lettere a) e b), della legge n. 388/2000.

15.8 Certificazione Unica dati previdenziali e assistenziali

L'Amministrazione che si avvale di personale di un'altra Amministrazione, corrispondendo direttamente parte della retribuzione, è tenuta a comunicare tempestivamente le somme corrisposte al sostituto di imposta principale al fine di consentire a quest'ultimo di inviare la denuncia mensile nei termini previsti, includendo le somme corrisposte dalle altre Amministrazioni. Nel caso in cui la predetta Amministrazione non invii i dati al sostituto di imposta per elaborare le denunce contributive mensili, ma provveda direttamente a effettuare le denunce contributive, la medesima è tenuta, comunque, a trasmettere i dati al sostituto di imposta principale al fine di consentire a quest'ultimo di effettuare le operazioni di conguaglio dei dati previdenziali ed assistenziali ed elaborare, ove necessario, l'elemento V1, causale 7, codice motivo utilizzo 2.

Ai fini della certificazione dei redditi, tutti i sostituti di imposta che erogano somme al personale per le quali effettuano le trattenute previdenziali ai fini della Gestione pubblica, compresi quelli che non inviano le denunce contributive, devono valorizzare la sezione della Certificazione Unica 2024 dedicata ai dati previdenziali e assistenziali INPS per i lavoratori subordinati iscritti alla Gestione pubblica.

Si precisa che la sezione previdenziale della Certificazione Unica deve essere compilata dai sostituti di imposta che erogano direttamente al lavoratore delle somme qualificabili ai fini contributivi come redditi di lavoro dipendente, riconducibili a un rapporto di lavoro con obblighi contributivi alla Gestione pubblica, ed effettuano le relative trattenute anche se non sono parte del rapporto di lavoro instaurato con il dipendente.

Il Direttore Generale
Vincenzo Caridi

[1] Cfr. la deliberazione del Consiglio di Amministrazione n. 5 del 26 marzo 1993, approvata con decreto del Ministro del Lavoro e della previdenza sociale 7.10.1993.

[2] Cfr. la circolare n. 117 del 7 dicembre 2005.

[3] Cfr. anche la circolare n. 106 del 9 novembre 2018.

[4] Per gli assicurati che alla data del 30 giugno 2022 risultino da ultimo iscritti alla soppressa Gestione sostitutiva dell'AGO dell'INPGI si applicano le disposizioni di cui al comma 105 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234. (cfr. la circolare n. 82 del 14 luglio 2022, paragrafo 3.1.1).

[5] Cfr., da ultimo, la circolare n. 162 del 27 dicembre 2010.

[6] Cfr. il messaggio n. 456 del 31 gennaio 2019.

[7] La Banca Centrale Europea con la decisione di politica monetaria del 14 settembre 2023 ha innalzato di 25 punti base il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema (ex TUR) con decorrenza dal 20 settembre 2023 (cfr. la circolare n. 81 del 18 settembre 2023).

[8] Cfr. l'articolo 1, comma 4, del decreto ministeriale 30 gennaio 2007.

[9] Cfr. la risoluzione n. 68/E del 7 dicembre 2023 dell'Agenzia delle Entrate con cui sono state fornite istruzioni sul punto.

[10] Cfr. la circolare n. 98 del 2 luglio 2007.

Sono presenti i seguenti allegati:

Allegato N.1

Cliccare sull'icona "ALLEGATI"



per visualizzarli.