

# Memento Pratico

## PAGHE E CONTRIBUTI

Riduzione costo  
del lavoro

Novità bonus  
carburante

2 0 2 3

ESTRATTO

# Piano dell'opera

Note generali sulla costituzione del rapporto di lavoro

48

## PARTE I: BUSTA PAGA

<b>TITOLO I</b>	<b>Regole generali</b>	
Cap. 1	Determinazione della retribuzione lorda	230
	Competenze	
	Trattenute	
Cap. 2	<b>Retribuzione dal lordo al netto</b>	600
	Retribuzione imponibile	
	Trattenute contributive	
	Trattenute fiscali	
	Trattenute dal netto	
<b>TITOLO II</b>	<b>Retribuzione del lavoro prestato</b>	
Cap. 1	Variazione dell'orario di lavoro	1000
Cap. 2	Variazione del luogo di lavoro	1350
Cap. 3	Arretrati retributivi	1550
<b>TITOLO III</b>	<b>Retribuzione delle assenze</b>	
Cap. 1	Malattia	1710
Cap. 2	Maternità e congedi parentali	1830
Cap. 3	Infortunio sul lavoro e malattia professionale	2048
Cap. 4	Integrazioni salariali	2300
Cap. 5	Ferie e permessi per riduzione di orario	2550
Cap. 6	Festività	2755
Cap. 7	Congedo matrimoniale	2860
Cap. 8	Richiamo alle armi	3000
Cap. 9	Permessi e congedi retribuiti	3150
<b>TITOLO IV</b>	<b>Assegno per il nucleo familiare</b>	3400
<b>TITOLO V</b>	<b>Competenze di fine rapporto</b>	3650
<b>TITOLO VI</b>	<b>Contrattazione collettiva</b>	3850

## PARTE II: DENUNCIA E PAGAMENTO DI CONTRIBUTI, PREMI E IMPOSTE

4000

## PARTE III: CATEGORIE PARTICOLARI DI LAVORATORI

Cap. 1	Collaboratori coordinati e continuativi	4200
Cap. 2	Dirigenti	4300
Cap. 3	Edili	4600
Cap. 4	Giornalisti	4900

<b>Cap. 5</b>	<b>Lavoratori intermittenti</b>	<b>4970</b>
<b>Cap. 6</b>	<b>Marittimi</b>	<b>5020</b>
<b>PARTE IV: COSTO DEL LAVORO</b>		
<b>Cap. 1</b>	<b>Calcolo del costo</b>	<b>5350</b>
	Costo presunto	
	Costo effettivo	
<b>Cap. 2</b>	<b>Assunzioni agevolate e valutazione di convenienza</b>	<b>5700</b>
<b>APPENDICE</b>		<b>9000</b>
<b>INDICE ANALITICO</b>		<b>p. 851</b>

## CAPITOLO 2

## Retribuzione dal lordo al netto

## SOMMARIO

<b>Sez. 1 - Retribuzione imponibile</b>		a. Retribuzione imponibile .....	<b>752</b>
A. Compensi in denaro .....	<b>615</b>	b. Imposta lorda .....	<b>761</b>
B. Compensi in natura e utilità diverse .....	<b>655</b>	c. Imposta netta .....	<b>765</b>
C. Versamenti a fondi di previdenza, assistenza sanitaria ed assicurazioni...	<b>680</b>	d. Trattamento integrativo del reddito .....	<b>780</b>
D. Riepilogo.....	<b>696</b>	B. Lavoro all'estero	
<b>Sez. 2 - Trattenute contributive</b>		a. Tassazione in Italia .....	<b>785</b>
A. Lavoro prestato in Italia		b. Tassazione all'estero.....	<b>810</b>
a. Determinazione della retribuzione imponibile .....	<b>702</b>	II. Adempimenti del datore di lavoro	
b. Calcolo dei contributi .....	<b>730</b>	A. Operazioni mensili.....	<b>832</b>
c. Conguaglio di fine anno.....	<b>742</b>	B. Conguaglio di fine anno e di fine rapporto.....	<b>850</b>
B. Lavoro all'estero.....	<b>750</b>	C. Assistenza fiscale.....	<b>868</b>
<b>Sez. 3 - Trattenute fiscali</b>		<b>Sez. 4 - Trattenute dal netto</b>	
I. Calcolo dell'imposta		(Quote sindacali, sanzioni disciplinari, danni, pignoramento dello stipendio)	<b>885</b>
A. Lavoro prestato in Italia			

La retribuzione netta spettante al lavoratore dipendente è determinata trattenendo dai compensi lordi gli importi dovuti per contributi ed imposte.

Il passaggio dalla retribuzione lorda a quella netta viene evidenziato nell'elaborazione della busta paga mediante l'esposizione delle trattenute contributive, calcolate sull'imponibile previdenziale, della retribuzione imponibile ai fini fiscali, con eventuale beneficio di oneri deducibili e detrazioni d'imposta.

La **regola generale** (con le eccezioni esaminate nel capitolo) per determinare la retribuzione netta a partire da quella lorda è la seguente:

- Retribuzione lorda imponibile – Contributi a carico del lavoratore = Imponibile fiscale
- Imponibile fiscale (al netto degli oneri deducibili) – Imposta netta (imposta lorda diminuita delle eventuali detrazioni) = Retribuzione netta

Nel presente capitolo vengono preliminarmente esaminate le modalità di determinazione delle basi imponibili previdenziale e fiscale e successivamente analizzati i sistemi di calcolo delle trattenute, considerando separatamente le particolarità relative alla contribuzione e alla tassazione del reddito di lavoro prestato all'estero.

## SEZIONE 1

## Retribuzione imponibile

In seguito all'armonizzazione delle disposizioni previdenziali e fiscali (D.Lgs. 314/97), i criteri di determinazione delle basi imponibili sono stati sostanzialmente unificati, anche se permangono alcune differenze riconducibili alla diversa natura delle due trattenute.

In questa sezione è esaminato il regime di imponibilità ai fini previdenziali e fiscali di ciascun elemento (competenze e trattenute) che può essere evidenziato in busta paga.

La tabella sintetizza la nozione di retribuzione imponibile ai fini contributivi e fiscali, nonché i principi sulla base dei quali sono strutturati i due sistemi di prelievo.

(Omissis)

In concreto, una volta fissata la retribuzione convenzionale, è a quest'ultima che vanno rapportati tutti gli adempimenti contributivi indipendentemente dall'effettivo ammontare della retribuzione corrisposta al lavoratore.

**725 Società cooperative** (art. 35 DPR 797/55; artt. 4 e 6 DPR 602/70; art. 4 L. 142/2001; artt. 2, 3 e 4 D.Lgs. 423/2001) Per i dipendenti delle società cooperative di lavoro, i contributi da versare all'INPS sono dovuti con le **aliquote e** nei **termini** in vigore per la generalità dei dipendenti. I criteri generali per la determinazione della **base imponibile** (v. n. 610 e s.) valgono anche per il calcolo dei contributi relativi ai soci delle cooperative di lavoro, benché la loro remunerazione sia costituita da compensi periodici che rappresentano degli acconti rispetto al risultato della gestione annuale.

La contribuzione va calcolata, quindi, in generale sui compensi effettivamente percepiti dal socio nel rispetto dei minimali di legge (v. n. 9020).

Solo per alcune categorie di cooperative e in riferimento a specifiche aliquote contributive è prevista l'adozione di basi imponibili convenzionali. Anche in questi casi, tuttavia, è fatta salva la facoltà di versamento dei contributi dovuti sulle retribuzioni effettivamente corrisposte, purché non inferiori all'imponibile convenzionale.

## b. Calcolo dei contributi

**730** Il datore di lavoro determina la trattenuta contributiva da effettuare al lavoratore in busta paga applicando un'aliquota sulla retribuzione imponibile.

L'**aliquota di base** è pari al 9,19% (in alcune ipotesi 9,49%) ed è destinata a finanziare il Fondo pensioni.

Sulla quota di retribuzione eccedente la prima fascia di retribuzione pensionabile (che per il 2023 è pari a € 52.190,00), è dovuta un'aliquota aggiuntiva dell'1% (art. 3 ter DL 384/92 conv. in L. 438/92; Circ. INPS 1° febbraio 2023 n. 11), posta a carico del lavoratore. Per il versamento del contributo aggiuntivo il tetto retributivo sul quale calcolare l'aliquota dell'1% deve essere **mensilizzato** (€ 4.349,00 mensili).

Per gli **apprendisti** la trattenuta è ridotta al 5,84%.

Non è ammessa **rivalsa** per il recupero di arretrati contributivi **a causa di errori del datore di lavoro**. È invece ammessa la rivalsa su arretrati di retribuzione corrisposti per legge o contratto collettivo. Le variazioni contributive stabilite per legge con effetto retroattivo consentono la rivalsa per gli arretrati delle quote contributive a carico dei dipendenti e non comportano sanzioni per il datore di lavoro.

## 732 ESEMPIO

Operaio	
Data cessazione del rapporto	Giorno 14
Retribuzione oraria ordinaria	€ 8,00
Retribuzione oraria straordinaria	€ 9,44
Trattamento di fine rapporto	€ 1.446,08
Minimale giornaliero	€ 49,91
Ore ordinarie lavorate	80
Ore straordinario	2
Ore ferie non godute	100
Ore permessi non goduti	12
Tredicesima (ore maturate)	28,83
Aliquota contributiva a carico dipendente (impresa industriale fino a 15 dipendenti)	9,19%

Mese interessato																																							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30										
					D						D								D							D													
8	8	8	8			8	8	8	8	8	2		8																										
<b>1) Imponibile contributivo</b>																																							
Retribuzione imponibile (*):																																							
– lavoro ordinario															80 × 8,00 =					640,00																			
– lavoro straordinario															2 × 9,44 =					18,88																			
– ferie non godute															100 × 8,00 =					800,00																			
– permessi non goduti															12 × 8,00 =					96,00																			
– tredicesima															28,83 × 8,00 =					230,64																			
<b>Totale</b>																														<b>1.785,52</b>									
(*) Il trattamento di fine rapporto non rientra nella base imponibile contributiva il valore deve essere arrotondato all'unità di euro superiore, pertanto l'imponibile contributivo che dobbiamo considerare è pari a € <b>1.786,00</b> .																																							
<b>2) Minimale</b>																																							
<b>Giorni da considerare:</b>																																							
Giorni lavoro ordinario																				10																			
Giorni lavoro straordinario																				1																			
<b>Totale</b>																														<b>11</b>									
<b>Importo del minimale</b>																				11 × 49,91 = <b>549,01</b>																			
Il minimale è inferiore all'imponibile contributivo derivante dal totale delle retribuzioni lorde, e conseguentemente non viene preso in considerazione.																																							
<b>3) Contributi</b>																																							
Quota a carico lavoratore																				1.786 × 9,19% = <b>164,13</b>																			
L'importo ottenuto dovrà essere trattenuto dalla busta paga del lavoratore e denunciato dal datore di lavoro tramite la denuncia contributiva mensile (v. n. 4045 e s.).																																							

**SGRAVI CONTRIBUTIVI Compensi legati alla produttività** Gli importi variabili legati ad incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività (v. n. 630), **previsti dalla contrattazione collettiva**, beneficiano dei benefici contributivi descritti in tabella, le cui modalità di attuazione sono definite con DM.

Il lavoratore destinatario di un premio di risultato può sempre **optare per l'erogazione** di esso **in forma non monetaria**, attraverso strumenti di c.d. «welfare aziendale», cioè come retribuzione in natura e utilità diverse (compreso il finanziamento della previdenza complementare). Il lavoratore che si avvale di questa opzione (scegliendo ad esempio di ottenere il premio sotto forma di rimborso delle tasse universitarie del figlio), beneficia di fatto in via indiretta della totale esclusione del premio da prelievo contributivo (art. 1, c. 184, L. 208/2015).

Aziende	Compensi (1)	Contratti collettivi	Beneficio	Fonte
Che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro	– premi di risultato, di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di criteri definiti con decreto, oppure – somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa	Aziendali o territoriali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro RSA o dalla RSU (art. 51 D.Lgs. 81/2015)	Su una quota fino a € 800 <b>(2) (3)</b> : – l'aliquota contributiva IVS a carico datore di lavoro è ridotta del 20% – non è dovuta alcuna contribuzione a carico del dipendente	art. 1, c. 182-189, L. 208/2015; art. 55 DL 50/2017 conv. in L. 96/2017; Circ. INPS 18 ottobre 2018 n. 104

- (1) Corrisposti a **titolari di reddito di lavoro dipendente** di importo non superiore (nell'anno precedente quello di percezione delle somme) a € 80.000 (al lordo delle somme assoggettate nel medesimo anno ad imposta sostitutiva).
- (2) Su tale quota è riconosciuta anche la **tassazione agevolata** esaminata al n. 837.
- (3) Sull'imponibile contributivo (nel limite massimo di € 800,00) devono pertanto essere compiute le seguenti operazioni:
- va applicata un'aliquota contributiva IVS a carico del datore ridotta del 20% (azzerandola ove l'aliquota a carico del datore sia inferiore al 20%);
  - vanno applicate le contribuzioni minori a carico del datore di lavoro;
  - non vanno calcolate le contribuzioni (IVS, CIGS) a carico del lavoratore;
  - va applicata la contribuzione per i Fondi di solidarietà (sia la quota a carico del datore sia quella a carico del lavoratore).

► **Precisazioni 1)** In caso di devoluzione del premio di risultato a finanziamento della previdenza complementare, la legge prevede la non concorrenza della somma alla formazione del reddito imponibile e, conseguentemente, l'esclusione dalla contribuzione ordinaria. **A nostro avviso** pertanto il versamento al Fondo di tale somma (che proviene dalla retribuzione del lavoratore) comporta l'esclusione anche dalla **contribuzione di solidarietà** del 10% (v. n. 4037) che si applica esclusivamente ai versamenti a carico del datore di lavoro.

2) L'**aliquota IVS** da valutare ai fini della riduzione è quella in vigore nel mese di corresponsione del premio agevolabile (principio di cassa).

3) Il beneficio è **cumulabile** con altre agevolazioni contributive: in questi casi l'aliquota a carico del datore di lavoro su cui operare la riduzione del 20% è quella al lordo di eventuali agevolazioni, che andranno ad operare sulla contribuzione residua dovuta.

4) La riduzione contributiva sui premi di produttività del 20% si applica anche al **contributo aggiuntivo** dello 0,50% (art. 3, c. 15, L. 297/82; v. n. 3716) calcolato sulla retribuzione imponibile ai fini previdenziali (Mess. INPS 10 maggio 2019 n. 1817).

734

**Contratti di solidarietà difensivi** (art. 6, c. 4, DL 510/96 conv. in L. 608/96; DI 7 luglio 2014 n. 83312; DI 14 settembre 2015 n. 17981; DI 27 settembre 2017 n. 2; DI 30 settembre 2019 n. 278; Circ. INPS 26 settembre 2018 n. 98; Circ. Min. Lav. 3 ottobre 2019 n. 17; Circ. INPS 29 aprile 2022 n. 55; Mess. INPS 16 novembre 2022 n. 4135) Le **aziende rientranti nel campo di applicazione CIGS** che stipulano CDS hanno diritto, nei limiti delle risorse stanziare e per un **periodo** non superiore alla durata del CDS e, comunque, **fino al massimo a 24 mesi** nel quinquennio mobile, ad uno sgravio contributivo nella **misura** del 35% della contribuzione a carico del datore di lavoro dovuta **per i lavoratori** interessati alla riduzione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%.

► **Precisazioni 1)** L'**istanza** è **presentata dal 30 novembre al 10 dicembre** di ogni anno dalle imprese che al 30 novembre abbiano stipulato un contratto di solidarietà, nonché dalle imprese che abbiano avuto un contratto di solidarietà in corso nel secondo semestre dell'anno precedente.

2) L'istanza, firmata digitalmente e prodotta in bollo, deve essere presentata **esclusivamente** accedendo all'applicativo web «sgravicdsonline» (con credenziali SPID) disponibile sul sito del ministero del Lavoro. Nell'**istanza** l'impresa, a pena d'inammissibilità, **deve indicare** la propria previsione del quantum della riduzione contributiva richiesta, oltre al codice pratica relativo alla domanda di integrazione salariale per contratto di solidarietà presentata nel sistema denominato «Cigs on-line».

L'imposta di bollo deve essere assolta esclusivamente mediante il sistema di pagamento «pagoPA», pena l'impossibilità di inoltrare l'istanza.

La domanda deve, contestualmente, essere inoltrata telematicamente all'INPS (o all'INPGI).

3) Il beneficio della riduzione contributiva è alternativo alle **altre forme di riduzione contributiva** derivanti da assunzioni incentivate (Circ. INPS 7 aprile 1997 n. 87). L'alternatività riguarda unicamente i lavoratori interessati dal CDS e non tutti i dipendenti.

4) L'esonero contributivo risulta **cumulabile** con la fruizione della Decontribuzione «Sud» (v. n. 735).

735

**Decontribuzione «Sud»** (art. 27 DL 104/2020 conv. in L. 126/2020; art. 1, c. 161-168, L. 178/2020; Circ. INPS 22 ottobre 2020 n. 122; Circ. INPS 22 febbraio 2021 n. 33) Al fine di contenere gli effetti straordinari sull'occupazione determinati dall'epidemia da COVID-19 in aree caratterizzate da grave situazione di disagio socio-economico e di garantire la tutela dei livelli occupazionali, è stata introdotta un'agevolazione consistente nella **decontribuzione** parziale dei complessivi contributi previdenziali (esclusi premi e contributi INAIL).

Sono interessati dal provvedimento i **datori di lavoro** la cui sede di lavoro si trovi in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale. Le **regioni interessate** sono Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia (regioni con PIL inferiore al 75% della media EU27) e Abruzzo, Molise e Sardegna (regioni con PIL tra il 75% e il 90% della media EU27).

L'**esonero** parziale si applica ai rapporti di lavoro dipendente, a prescindere dalla tipologia, con **esclusione** del settore agricolo e dei contratti di lavoro domestico.

Per i lavoratori **marittimi** v. n. 5137 prec. 1).

Il beneficio è modulato come segue:

Periodo di spettanza	Misura decontribuzione
Dal 1° ottobre 2020 al 31 dicembre 2025	30%
Biennio 2026-2027	20%
Biennio 2028-2029	10%

Per fruire dello sgravio, i datori di lavoro devono rispettare la normativa in materia di lavoro e legislazione sociale oltre che essere in possesso della regolarità contributiva.

Lo sgravio risulta **cumulabile** con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

► **Precisazioni 1**) L'INPS, mutando il proprio precedente orientamento (Circ. INPS 22 ottobre 2020 n. 122; Circ. INPS 22 febbraio 2021 n. 33; Mess. INPS 11 gennaio 2021 n. 72), **dal 1° aprile 2021** ammette la spettanza della Decontribuzione Sud per tutti i lavoratori somministrati nelle regioni svantaggiate, a **prescindere dalla sede dell'agenzia di somministrazione**: i benefici economici legati a un contratto di somministrazione devono, infatti, sempre essere imputati all'impresa utilizzatrice (Mess. INPS 31 marzo 2021 n. 1361). Per le agenzie di somministrazione con sede legale o operativa nelle regioni del Mezzogiorno, che hanno fruito della decontribuzione nel **periodo ottobre 2020 - marzo 2021** anche per lavoratori inviati presso aziende utilizzatrici ubicate in regioni differenti **non si procederà** al recupero delle minori somme versate.

2) Per il periodo 1° gennaio 2021-31 dicembre 2021 la misura è stata concessa secondo quanto previsto nel «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19» (prorogato sino al 30 giugno 2022: Mess. INPS 26 gennaio 2022 n. 403); per il periodo successivo, sino al 31 dicembre 2029 il beneficio è subordinato all'autorizzazione della Commissione europea (attualmente fino al 31 dicembre 2023: Decisione Commissione europea 6 dicembre 2022 C(2022) n. 9191). L'agevolazione è concessa nel rispetto delle condizioni previste dal *Temporary Crisis Framework* (Circ. INPS 27 luglio 2022 n. 90), fino ad **un massimo di** (Mess. INPS 21 dicembre 2022 n. 4593):

- € 300.000 per le imprese nei settori della pesca e dell'acquacoltura;
- € 2 milioni per tutte le altre imprese.

3) L'esonero contributivo si applica indipendentemente dalla **competenza temporale** della maturazione dei ratei: pertanto, con specifico riferimento alla **quattordicesima**, la decontribuzione riguarda anche gli eventuali ratei maturati nell'anno precedente, purché l'erogazione della mensilità aggiuntiva avvenga nell'anno in corso (Mess. INPS 28 giugno 2021 n. 2434).

**Certificazione della parità di genere** (art. 5 L. 162/2021; DI 20 ottobre 2022; Circ. INPS 27 dicembre 2022 n. 137) Dall'**anno 2022**, le aziende in possesso della certificazione della parità di genere (art. 46 bis D.Lgs. 198/2006; art. 4 L. 162/2021) e che sono in regola con la presentazione del rapporto sulla situazione del personale hanno diritto ad un esonero dal versamento dei complessivi contributi previdenziali a carico del datore di lavoro per il periodo di validità della certificazione.

L'esonero è **pari** all'1% nel **limite massimo** di € 50.000 annui per ciascuna azienda, riparametrato e applicato su base mensile (€ 50.000/12 = € 4.166,66).

Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

In caso di **revoca** della certificazione, le imprese sono tenute a darne tempestiva comunicazione all'INPS e al Dipartimento per le pari opportunità.

I datori di lavoro che hanno beneficiato **indebitamente** dell'esonero sono tenuti al versamento dei contributi dovuti e al pagamento delle relative sanzioni.

Se le **risorse** stanziare per l'esonero risultano **insufficienti** in relazione al numero di domande complessivamente ammissibili, il **beneficio** riconosciuto è proporzionalmente ridotto.

**Misura eccezionale per l'anno 2023** (art. 1, c. 121, L. 234/2021; art. 1, c. 281, L. 197/2022; Circ. INPS 24 gennaio 2023 n. 7) In via eccezionale, per i periodi di paga **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023** per i rapporti di lavoro dipendente è riconosciuto un **esonero** sulla quota dei contributi previdenziali IVS a carico del lavoratore pari a:

- 2% se la retribuzione imponibile non eccede l'importo di € 2.692;
- 3% se la retribuzione imponibile non eccede l'importo di € 1.923.

La retribuzione imponibile deve essere **parametrata su base mensile** per 13 mensilità.

Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Possono accedere al beneficio **tutti** i lavoratori dipendenti (compresi gli **apprendisti**) di datori di lavoro a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditore.

Sono **esclusi** i rapporti di lavoro domestico.

739

Con riferimento alla **durata** dell'esonero, la riduzione contributiva può applicarsi ai periodi di paga **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023**: sono oggetto di esonero le sole quote di contribuzione a carico del lavoratore relative a rapporti di lavoro subordinato dell'anno in corso.

**ESEMPIO**

- Lavoratore che ha cessato il rapporto entro il 31 dicembre 2022 e, nel corso del 2023, percepisce le ultime competenze (residui di ferie e permessi, ratei di mensilità aggiuntive, ecc.): l'esonero non si applica su tali ultime competenze.
- Lavoratore che cessa il rapporto entro il 31 dicembre 2023 e, nel corso del 2024, percepisce le ultime competenze (residui di ferie e permessi, ratei di mensilità aggiuntive, ecc.): l'esonero, nell'anno 2024, non si applica su tali ultime competenze.
- Lavoratore che continua il rapporto di lavoro nel 2024: l'esonero non si applica in riferimento alle somme riferite al 2023 ma erogate nel corso del 2024.

L'esonero è **cumulabile** con gli altri benefici attualmente vigenti, in particolare con l'esonero riconosciuto a favore delle lavoratrici madri dipendenti.

Il diritto alla fruizione dell'agevolazione - sostanziosamente in una riduzione contributiva per il lavoratore che non comporta benefici in capo al datore di lavoro - non è subordinato al **possesso del DURC**.

Infine, la misura **non è subordinata all'autorizzazione** della Commissione europea in quanto non rientra nella definizione di Aiuto di Stato.

740

L'esonero trova **applicazione** sulla retribuzione lorda del lavoratore. I **massimali** previsti sono pertanto riferiti alla retribuzione imponibile nel suo complesso.

Di conseguenza, nelle ipotesi in cui si superi il massimale annuo della base contributiva e pensionabile (art. 2, c. 18, L. 335/95; v. n. 718), ai fini della valutazione del tetto mensile deve essere considerata sia la quota di retribuzione imponibile IVS, sia la quota di retribuzione non imponibile ai fini IVS per il superamento del massimale.

Le soglie individuate come massimali rilevano anche per la determinazione della **misura** del beneficio.

**ESEMPIO**

In relazione a differenti mesi, la riduzione della quota dei contributi può assumere un'entità diversa in ragione della retribuzione effettivamente percepita:

Retribuzione imponibile mensile		
Superiore a € 2.692	Superiore a € 1.923 e inferiore a € 2.692	Inferiore a € 1.923
Non spetta alcuna riduzione della quota a carico del lavoratore	Riduzione contributiva della quota a carico del lavoratore nella misura del 2%	Riduzione contributiva della quota a carico del lavoratore nella misura del 3%

I massimali mensili devono essere **maggiorati**, per la competenza del mese di dicembre, del **rateo di tredicesima**.

La **verifica** del rispetto delle soglie retributive deve essere effettuata in maniera **distinta** sulla retribuzione mensile e sui ratei di tredicesima. Pertanto, è possibile che, nel singolo mese, la riduzione applicata sulla retribuzione mensile abbia un'entità diversa rispetto alla riduzione applicata sul rateo di tredicesima.

**ESEMPIO**

- Retribuzione mensile superiore a € 1.923 e inferiore a € 2.692: il lavoratore ha diritto a una riduzione del 2% sulla retribuzione imponibile mensile.
- Rateo di tredicesima di importo minore o uguale a € 160: il lavoratore ha diritto a una riduzione del 3% sul rateo.

Se i contratti collettivi prevedono l'erogazione di **mensilità ulteriori** rispetto alla tredicesima, nel mese di erogazione di tale mensilità aggiuntiva la riduzione contributiva si può applicare solo nell'ipotesi in cui l'ammontare della mensilità aggiuntiva o dei suoi ratei, sommato/sommato alla retribuzione imponibile, non ecceda il massimale di retribuzione men-

sile previsto per l'applicazione delle due riduzioni. Viceversa, se tale limite è superato, l'esonero, nel mese di riferimento, non può trovare applicazione sull'intera retribuzione imponibile.

In caso di **inizio, sospensione o cessazione del rapporto di lavoro** prima di dicembre 2023, la riduzione contributiva può essere applicata anche sulle quote di tredicesima: il massimale dei ratei di tredicesima deve essere riparametrato al numero di mensilità maturate, moltiplicando l'importo di € 224 (per l'applicazione della riduzione del 2%) o di € 160 (per l'applicazione della riduzione del 3%) per il numero di mensilità.

In caso di **variazioni** del rapporto di lavoro che comportano la presentazione di **più denunce individuali** per il medesimo lavoratore (ad esempio, da tempo parziale a tempo pieno o viceversa o trasformazione da tempo determinato a tempo indeterminato), i limiti mensili previsti devono riferirsi al rapporto di lavoro **unitariamente** considerato. Pertanto, data la prosecuzione senza soluzione di continuità del rapporto di lavoro, il massimale del singolo mese di competenza deve tenere conto della complessiva retribuzione imponibile.

Lo stesso vale per le ipotesi:

– di **operazioni societarie e di cessione di contratto** che comportano il passaggio dei lavoratori senza soluzione di continuità;

– in cui nel medesimo mese vi siano **più denunce** da parte dello stesso datore di lavoro.

L'esonero può essere fruito **pro quota** nelle singole denunce mensili.

Al contrario, nelle ipotesi in cui il lavoratore, nel corso di un mese, svolga la propria prestazione lavorativa presso **diversi datori di lavoro**, il calcolo del massimale della retribuzione imponibile che dà diritto all'applicazione dell'esonero deve essere considerato autonomamente per ogni rapporto di lavoro, in relazione ai singoli datori, con riferimento al medesimo mese.

741

### c. Conguaglio di fine anno

Per alcune categorie di lavoratori e per particolari tipologie di contribuzione e di compensi, il datore di lavoro deve procedere al conguaglio contributivo di fine anno, secondo le istruzioni impartite annualmente dall'INPS (da ultimo: Circ. INPS 31 dicembre 2022 n. 139).

742

I datori di lavoro possono effettuare le operazioni di conguaglio, oltre che con la denuncia di competenza del mese di dicembre (**scadenza 16 gennaio**), anche con quella di competenza del mese di gennaio (**scadenza 16 febbraio**). Inoltre, poiché le operazioni di conguaglio riguardano anche il TFR depositato presso il Fondo di Tesoreria e le misure compensative (v. n. 3731 e s.), le stesse possono avvenire anche con la denuncia di febbraio (**scadenza 16 marzo**), 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.

**MASSIMALE CONTRIBUTIVO** Nell'ipotesi di contributi obbligatori dovuti per i lavoratori privi di anzianità contributiva iscritti dal 1° gennaio 1996 a forme pensionistiche obbligatorie e per i lavoratori già iscritti che abbiano esercitato l'opzione per il sistema contributivo di calcolo della pensione, opera il massimale annuo di retribuzione imponibile (v. n. 718).

744

Nel caso in cui il datore di lavoro, per effetto di inesatta determinazione dell'imponibile nel corso dell'anno, abbia versato il contributo IVS sulla parte eccedente il massimale, deve provvedere, in sede di conguaglio, alla restituzione del contributo stesso.

**CONTRIBUTO AGGIUNTIVO IVS** Il contributo aggiuntivo deve essere trattenuto al lavoratore sulla quota di retribuzione eccedente la prima fascia di retribuzione pensionabile (v. n. 730).

745

Poiché il datore di lavoro versa mensilmente il contributo aggiuntivo per i lavoratori interessati, può essere necessario effettuare il conguaglio a credito o a debito del lavoratore.

Il conguaglio deve essere effettuato anche nelle ipotesi di rapporti di lavoro:

– che **si susseguono nell'anno**. In tal caso le retribuzioni percepite in costanza di ciascun rapporto si cumulano ai fini del superamento della prima fascia di retribuzione pensionabile;

– **simultanei**. Il conguaglio deve essere effettuato dal datore di lavoro che ha corrisposto la retribuzione più elevata, oppure, nel caso in cui nel mese di dicembre il rapporto di lavoro sussista con un solo datore di lavoro, da quest'ultimo.