

CIRCOLARE N. 19 /E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 10/10/2024

OGGETTO: *Articolo 2-bis del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143 – Disposizioni in materia di benefici corrisposti ai lavoratori dipendenti*

INDICE

PREMESSA	3
1. Presupposti soggettivi e oggettivi	4
2. Adempimenti del datore di lavoro e del lavoratore	10

PREMESSA

L'articolo 2-bis del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143 (di seguito Decreto *Omnibus*)¹, ha stabilito che, nelle «*more dell'introduzione del regime fiscale sostitutivo previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera a), n. 2.4), della legge 9 agosto 2023, n. 111*»² (di seguito legge delega), sia erogata, *una tantum* per l'anno 2024,

¹ L'articolo 2-bis del Decreto *Omnibus* stabilisce che «*1. Nelle more dell'introduzione del regime fiscale sostitutivo previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera a), n. 2.4), della legge 9 agosto 2023, n. 111, per l'anno 2024 è erogata un'indennità, di importo pari a 100 euro, ai lavoratori dipendenti per i quali ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:*

a) il lavoratore ha un reddito complessivo non superiore a 28.000 euro;
b) il lavoratore ha il coniuge non legalmente ed effettivamente separato e almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato, che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, oppure ha almeno un figlio che si trova in tali condizioni e per il quale sussistano anche le circostanze previste dall'articolo 12, comma 1, lettera c), decimo periodo, dello stesso testo unico delle imposte sui redditi;

c) l'imposta lorda determinata sui redditi di cui all'articolo 49 del citato testo unico delle imposte sui redditi, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), del medesimo articolo, percepiti dal lavoratore, è di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del citato testo unico delle imposte sui redditi.

2. L'indennità di cui al comma 1, che non concorre alla formazione del reddito complessivo del lavoratore dipendente, è rapportata al periodo di lavoro.

3. Ai fini della determinazione del reddito complessivo di cui al comma 1, lettera a), del presente articolo rileva anche la quota esente dei redditi agevolati ai sensi dell'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, dell'articolo 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209. Il medesimo reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986.

4. I sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riconoscono l'indennità di cui al comma 1 unitamente alla tredicesima mensilità su richiesta del lavoratore, che attesta per iscritto di avervi diritto indicando il codice fiscale del coniuge e dei figli, e verificano in sede di conguaglio la spettanza della stessa. Qualora in tale sede l'indennità si riveli non spettante, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo. I sostituti d'imposta compensano il credito maturato ai sensi del comma 1 mediante compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dal giorno successivo all'erogazione in busta paga dell'indennità.

5. L'indennità di cui al comma 1 è rideterminata nella dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente ed è riconosciuta anche qualora non sia stata erogata dal sostituto d'imposta ovvero se le remunerazioni percepite non sono state assoggettate a ritenuta. L'indennità risultante dalla dichiarazione dei redditi è computata nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Qualora l'indennità erogata dal sostituto d'imposta risulti non spettante o spettante in misura inferiore, il relativo importo è restituito in sede di dichiarazione. (...).

² Al fine di perseguire gradualmente l'equità orizzontale, l'articolo 5, comma 1, lettera a), n. 2.4), della legge delega prevede «*l'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, in misura agevolata, sulle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una determinata soglia e sui redditi indicati all'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917,*

un'indennità di importo pari a 100 euro (di seguito anche *bonus*), rapportata al periodo di lavoro, a favore dei lavoratori dipendenti che si trovano in particolari condizioni economiche e familiari, individuati sulla base di specifici criteri.

Con la presente circolare si forniscono istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, in merito alle novità introdotte dalle disposizioni dell'articolo sopra citato.

1. Presupposti soggettivi e oggettivi

L'articolo 2-*bis*, comma 1, del Decreto *Omnibus* stabilisce che il *bonus* è erogato ai lavoratori dipendenti per i quali sussistano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) abbiano, nell'anno d'imposta 2024, un reddito complessivo non superiore a 28.000 euro;
- b) abbiano il coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, e almeno un figlio, anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato, entrambi (coniuge e figlio) fiscalmente a carico, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)³, oppure, in alternativa, abbiano almeno un figlio, fiscalmente a carico, in presenza di un nucleo familiare c.d. monogenitoriale, come individuato dall'articolo 12, comma 1, lettera c), decimo periodo, del TUIR⁴. In merito alla nozione di coniuge, si ricorda che in base a quanto

riferibili alla percezione della tredicesima mensilità, ferma restando la complessiva valutazione, anche a fini prospettici, del regime sperimentale di tassazione degli incrementi di reddito introdotto, per l'anno 2023, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni».

³ Ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del TUIR, si considerano fiscalmente a carico i familiari che possiedono «un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo è elevato a 4.000 euro».

⁴ L'articolo 12, comma 1, lettera c), decimo periodo, del TUIR, dispone che se «l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli nati fuori del matrimonio e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed

stabilito dall'articolo 1, comma 20, della legge 20 maggio 2016, n. 76, le parole "coniuge", "coniugi" o termini equivalenti si intendono riferiti anche a ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso;

- c) abbiano un'imposta lorda, determinata sui redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49 del TUIR – con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), del medesimo articolo⁵ – percepiti dal lavoratore, di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del TUIR.

Si osserva, preliminarmente, che, ai fini del riconoscimento del *bonus* in esame, è necessario essere titolare di un reddito di lavoro dipendente nel corso dell'anno 2024, a nulla rilevando la tipologia contrattuale del rapporto di lavoro dipendente (ad esempio lavoro a tempo determinato o indeterminato). Atteso il riferimento operato dalla disposizione al solo articolo 49 del TUIR, che definisce, quali redditi di lavoro dipendente, quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro, non possono essere beneficiari del *bonus* i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'articolo 50 del TUIR⁶.

Si ricorda che, in linea generale, l'esistenza del rapporto di lavoro costituisce il presupposto per l'inclusione nel reddito di lavoro dipendente di tutti gli introiti percepiti dal lavoratore, di talché anche le somme e i valori corrisposti da parte di soggetti terzi al lavoratore nell'ambito del rapporto di lavoro rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente. L'articolo 51, comma 1, del TUIR

effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste alla lettera a)», ossia quelle previste per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato.

⁵ Ai sensi dell'articolo 49, comma 2, del TUIR, costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente: «a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati; (...)».

⁶ Del resto, come chiarito nella relazione illustrativa, il *bonus* è stato introdotto in attesa di un regime fiscale sostitutivo, previsto dalla legge delega, per i redditi connotati dall'erogazione della tredicesima mensilità, istituto tipico di un rapporto di lavoro dipendente (cfr. *Dossier* n. 333/3 del Servizio Bilancio dello Stato della Camera dei Deputati – A.C. 2066).

dispone, infatti, che il «reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. (...)». Ai sensi del medesimo comma citato, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono (c.d. principio di cassa allargato).

Nondimeno, l'articolo 2-bis, comma 2, del Decreto *Omnibus* dispone che l'indennità in esame non concorre alla formazione del reddito complessivo ai fini IRPEF e viene riproporzionata nel *quantum* in funzione del periodo di lavoro del dipendente nell'anno d'imposta 2024.

In particolare, in coerenza con quanto previsto per la fruizione delle detrazioni di lavoro dipendente, si osserva che i giorni per i quali spetta il *bonus* coincidono con quelli che hanno dato diritto alla retribuzione. Si precisa che, in ogni caso, nessuna riduzione del *bonus* deve essere effettuata in presenza di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro (ad esempio il *part-time* orizzontale, verticale o ciclico). In presenza di più redditi di lavoro dipendente, nel calcolare il numero dei giorni per i quali spetta il *bonus*, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta⁷.

Con riferimento al requisito reddituale di cui alla lettera a) del punto elenco sopra riportato, si osserva che, ai fini del calcolo del reddito complessivo, occorre considerare l'ammontare del c.d. *reddito di riferimento*. Più in particolare, si osserva che nel calcolo del reddito complessivo da utilizzare per la determinazione delle agevolazioni fiscali (c.d. *reddito di riferimento*), ivi incluso il *bonus* in commento, si tiene conto anche dei redditi assoggettati a cedolare secca, dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (articolo 1, comma 692, lettera g, della legge 27 dicembre 2019, n. 160), della quota di agevolazione ACE di cui all'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con

⁷ Cfr. circolare del 16 marzo 2007, n. 15/E, par. 1.5.1, in tema di detrazioni per redditi di lavoro dipendente e assimilati.

modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e delle somme elargite dai clienti ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande a titolo di liberalità (c.d. mance), assoggettate a imposta sostitutiva, di cui all'articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Nella determinazione del predetto reddito complessivo, il comma 3 dell'articolo 2-bis del citato Decreto *Omnibus* prevede, inoltre, che rileva anche la quota esente dei redditi agevolati di cui:

- all'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, relativo agli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero;
- all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, che disciplina il regime speciale per lavoratori impatriati;
- all'articolo 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, che disciplina il regime speciale per lavoratori impatriati;
- all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, che disciplina il nuovo regime speciale per lavoratori impatriati.

Il medesimo reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del TUIR⁸.

Con riferimento al requisito di cui alla lettera b) del punto elenco sopra

⁸Ai sensi dell'articolo 10, comma 3-bis, del TUIR, se «*alla formazione del reddito complessivo concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, si deduce un importo fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione ed in proporzione alla quota di possesso di detta unità immobiliare. Sono pertinenze le cose immobili di cui all'articolo 817 del codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche. Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata*».

riportato, si evidenzia che, per espressa previsione normativa, il *bonus* spetta al lavoratore dipendente, con almeno un figlio fiscalmente a carico (anche se nato fuori del matrimonio, riconosciuto, adottivo o affidato), se, alternativamente:

- ha il coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, fiscalmente a carico;
- fa parte di un nucleo familiare c.d. monogenitoriale.

In relazione a quest'ultima fattispecie, si precisa che un nucleo familiare c.d. monogenitoriale sussiste qualora, alternativamente:

- l'altro genitore è deceduto;
- l'altro genitore non ha riconosciuto il figlio nato fuori del matrimonio;
- il figlio è stato adottato da un solo genitore (destinatario del *bonus*) oppure è stato affidato o affiliato a un solo genitore (destinatario del *bonus*).

In queste ultime tre ipotesi – integranti fattispecie di nucleo familiare c.d. monogenitoriale –, ferma restando la sussistenza degli altri requisiti previsti dalla norma in capo al lavoratore richiedente, il *bonus* spetta all'unico genitore non coniugato o, se coniugato, successivamente separatosi legalmente ed effettivamente⁹. In tali casi, che si connotano per la presenza di un unico genitore, si osserva, inoltre, che la situazione di convivenza *more uxorio* non preclude, ferma restando la sussistenza degli altri requisiti, la spettanza del *bonus*.

Diversamente, nelle ipotesi in cui il figlio fiscalmente a carico abbia due genitori, che lo abbiano riconosciuto, l'indennità non spetta:

- al lavoratore dipendente che vive con il figlio a carico e convive con l'altro genitore in un rapporto affettivo stabile dichiarato all'anagrafe comunale¹⁰;
- al lavoratore dipendente che vive con il figlio a carico e convive con l'altro genitore senza alcuna formalizzazione all'anagrafe comunale;

⁹ Cfr. articolo 12, comma 1, lettera c), decimo periodo, del TUIR.

¹⁰ Ai sensi dell'articolo 1, commi 36 e 37, della legge n. 76 del 2016.

- al lavoratore dipendente che vive insieme al figlio a carico da solo o con una terza persona (in un rapporto affettivo dichiarato o meno all'anagrafe comunale) ed è separato dall'altro genitore.

In tali ipotesi, il *bonus* non spetta poiché il convivente non può essere considerato un coniuge fiscalmente a carico, né la famiglia può definirsi monogenitoriale, in quanto il figlio a carico è stato riconosciuto da entrambi i genitori. Di conseguenza, non risulta integrato il requisito di cui alla lettera b) sopra illustrato.

Con riguardo al requisito di cui alla lettera c) del punto elenco sopra riportato, si osserva che l'indennità può essere concessa quando l'imposta lorda, da determinarsi sui redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49 del TUIR, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), del medesimo articolo, percepiti dal lavoratore, è di importo superiore alla detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del TUIR. Al riguardo, si osserva che non opera la riduzione dell'importo di 75 euro, rapportato al periodo dell'anno, espressamente prevista dall'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, in materia di disciplina fiscale del trattamento integrativo. In assenza di analoga previsione nella disposizione in commento, va da sé che la detrazione cui fare riferimento è quella di cui al citato articolo 13, comma 1, del TUIR (nella misura prevista per l'anno d'imposta 2024), senza alcuna riduzione.

In altri termini, ai fini del riconoscimento del *bonus*, è necessaria la previa verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente rispetto alla detrazione spettante per la stessa tipologia reddituale, con riferimento al medesimo periodo d'imposta, ossia l'anno 2024.

Per ulteriori approfondimenti per il calcolo della capienza dell'imposta lorda rispetto alla detrazione spettante per i redditi da lavoro dipendente si rinvia, per quanto compatibili, ai chiarimenti resi con la circolare del 14 dicembre 2020, n. 29/E, par. 1.

2. Adempimenti del datore di lavoro e del lavoratore

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 2-*bis* del Decreto *Omnibus*, il sostituto d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ossia il sostituto d'imposta pubblico o privato, riconosce il *bonus* unitamente alla tredicesima mensilità su richiesta del lavoratore dipendente, che attesta per iscritto di avervi diritto, indicando il codice fiscale del coniuge e dei figli¹¹ fiscalmente a carico, o dei soli figli¹² in caso di nucleo familiare c.d. monogenitoriale.

In particolare, il lavoratore dipendente è tenuto a comunicare al sostituto d'imposta – tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 – la sussistenza dei requisiti reddituali e familiari per beneficiare dell'indennità in esame.

Al riguardo, si precisa che, se nel corso dell'anno 2024 il lavoratore ha svolto più attività di lavoro dipendente con datori di lavoro diversi, lo stesso deve presentare all'ultimo datore di lavoro, ossia a colui che materialmente eroga il *bonus* con la tredicesima mensilità, oltre alla dichiarazione sostitutiva, le certificazioni uniche riferite ai precedenti rapporti di lavoro, al fine del corretto calcolo del *quantum* spettante.

Si fa presente, inoltre, che, fermo restando il limite massimo di 100 euro, qualora il lavoratore abbia più contratti di lavoro dipendente di *part-time* in essere, l'indennità è erogata dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore. A tal fine, il lavoratore dovrà indicare nella dichiarazione sostitutiva anche tutti i dati necessari per la determinazione del *bonus*, quali i redditi di lavoro dipendente e i giorni di lavoro prestati presso gli altri datori di lavoro.

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

¹¹ A tal fine è sufficiente l'indicazione del codice fiscale di un figlio fiscalmente a carico.

¹² Cfr. la nota n. 11.

In seguito alla richiesta del lavoratore, il sostituto d'imposta riconosce l'indennità unitamente alla tredicesima mensilità e le somme erogate dal medesimo sono recuperate sotto forma di credito da utilizzare in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dal giorno successivo all'erogazione in busta paga dell'indennità. A tal fine sarà istituito, con apposita risoluzione, il codice tributo da utilizzare per la compensazione.

Successivamente all'erogazione, il sostituto d'imposta verifica – in sede di conguaglio – la spettanza dell'indennità e, qualora la stessa risulti non spettante, provvede al recupero del relativo importo.

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 2-*bis* del Decreto *Omnibus*, il *bonus* è rideterminato nella dichiarazione dei redditi presentata dal lavoratore dipendente ed è computato nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

In particolare, è previsto che qualora il lavoratore, pur avendo diritto all'indennità, abbia percepito redditi di lavoro dipendente non assoggettati a ritenuta fiscale perché privi di un sostituto d'imposta (ad esempio i lavoratori domestici), ovvero non abbia ricevuto il *bonus* dal sostituto d'imposta nonostante la sua spettanza (ad esempio quando il lavoratore dipendente, non avendo certezza di possedere i requisiti reddituali richiesti dalla norma, non ha presentato la dichiarazione sostitutiva di atto notorio), lo stesso può beneficiare dell'indennità nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2024, da presentarsi nell'anno 2025.

Analogamente, si ritiene che il lavoratore dipendente che ha cessato l'attività lavorativa nel corso del 2024 possa beneficiare dell'indennità direttamente nella dichiarazione dei redditi riferita all'anno d'imposta 2024, fermo restando il rispetto dei requisiti sostanziali.

Qualora il lavoratore dipendente abbia, invece, beneficiato dell'indennità in assenza dei presupposti richiesti o in misura superiore a quella spettante e non sia più possibile per il sostituto d'imposta effettuare il conguaglio a debito, il lavoratore deve restituire, nella dichiarazione dei redditi, l'ammontare del *bonus*

indebitamente ricevuto.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)