

1. L'AGENZIA COMMENTA LE IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLA LEGGE DI BILANCIO

Con la circolare n. 2/E/2026, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative sulle novità contenute nella Legge di bilancio 2026 in tema di tassazione degli incrementi retributivi, dei rinnovi contrattuali e delle maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale o per i turni. Si ricorda che l'art. 1, comma 7, Legge di bilancio 2026, introduce un'imposta sostitutiva del 5% per i lavoratori dipendenti privati, sugli incrementi retributivi, corrisposti nell'anno 2026, in attuazione dei contratti collettivi sottoscritti negli anni 2024, 2025 e 2026. Per il medesimo anno 2026, l'art. 1, commi 10 e 11, Legge di bilancio 2026, prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 15% alle maggiorazioni e alle indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e alle indennità inerenti al lavoro a turni, fino a un massimo di 1.500 euro.

Incrementi retributivi dei rinnovi contrattuali

Gli incrementi retributivi corrisposti ai lavoratori dipendenti nell'anno 2026, in attuazione di rinnovi contrattuali sottoscritti dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2026, sono assoggettati, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, a un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali del 5%, che si applica ai lavoratori del settore privato con un reddito di lavoro dipendente, nell'anno 2025, non superiore a 33.000 euro (inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta 2025, anche se derivanti da più rapporti di lavoro). L'imposta sostitutiva riguarda, fermo restando il principio di cassa allargato, gli importi corrisposti a partire dal 1° gennaio al 31 dicembre 2026, se relativi a rinnovi contrattuali sottoscritti nel 2024, 2025 e 2026. Sono esclusi, quindi, dall'agevolazione gli importi derivanti dai medesimi rinnovi, ma erogati prima del 1° gennaio 2026.

Inoltre, qualora l'erogazione degli incrementi retributivi derivanti dai citati rinnovi contrattuali, in virtù di previsioni contrattuali, sia distribuita in più anni, l'imposta sostitutiva si applica comunque alle tranches di incremento corrisposte dal 1° gennaio al 31 dicembre 2026, ancorché la loro erogazione sia iniziata precedentemente.

Ad esempio, nell'ipotesi di un rinnovo di un CCNL stipulato il 22 aprile 2025, che preveda un aumento mensile complessivo stimato di 200 euro, diviso in rate (27 euro dal 1° giugno 2025; 53 euro dal 1° giugno 2026; 59 euro dal 1° giugno 2027; 61 euro dal 1° giugno 2028), l'imposta sostitutiva si applica agli importi erogati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2026 riferiti alle rate mensili del 2025 e del 2026 (27 euro da gennaio a maggio 2026, 27 euro più 53 euro da giugno a dicembre 2026).

L'Agenzia ritiene che l'agevolazione si applichi ai soli incrementi retributivi che confluiscono nella retribuzione diretta, vale a dire le 12 mensilità della retribuzione, la tredicesima e la quattordicesima mensilità, nonché agli istituti retributivi indiretti interessati dai medesimi incrementi retributivi quali le assenze, per la sola parte integrata dal datore di lavoro, che danno diritto alla conservazione del posto di lavoro (malattia, maternità/paternità,

infortunio). Qualora gli aumenti previsti dal rinnovo contrattuale assorbano l'importo riconosciuto al dipendente a titolo di superminimo, anche quest'ultimo può beneficiare dell'agevolazione sui predetti incrementi retributivi.

Rimangono esclusi:

- gli scatti di anzianità e le somme corrisposte per prestazioni aggiuntive all'ordinaria attività, come, ad esempio, le ore di lavoro superiori al normale orario che godono di maggiorazioni o le indennità e le maggiorazioni per lavoro notturno o festivo e le indennità di turno;
- le somme che, seppur disposte dal rinnovo contrattuale, sono erogate *una tantum* al fine di dare integrale copertura al periodo di carenza contrattuale, nonché il TFR.

Nel caso in cui l'aumento contrattuale riguardi i redditi di lavoratori dipendenti che godono del regime agevolativo previsto per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero e per i lavoratori impatriati, si ritiene che la misura agevolativa in commento si applichi alla sola quota imponibile dell'aumento contrattuale.

I redditi assoggettati a tassazione con l'imposta sostitutiva non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, pertanto, non rilevano ai fini della determinazione delle detrazioni a esso commisurate.

Ai fini del riconoscimento del trattamento integrativo ex art. 1, D.L. n. 3/2020, il reddito di lavoro dipendente che è assoggettato a imposta sostitutiva va computato nel reddito complessivo da lavoro dipendente, per verificare se l'imposta lorda determinata in relazione a quest'ultimo è superiore alla relativa detrazione da lavoro dipendente.

Per fruire della tassazione con imposta sostitutiva il lavoratore non deve presentare una specifica istanza, mentre può avvalersi della tassazione ordinaria, attraverso un'espressa rinuncia scritta dell'imposizione sostitutiva.

Per consentire al datore di lavoro di verificare la spettanza dell'agevolazione, se il lavoratore abbia svolto nel 2025 una o più attività di lavoro dipendente con datori di lavoro diversi, lo stesso comunica all'attuale datore di lavoro le informazioni relative ai redditi derivanti dagli altri rapporti di lavoro, attraverso la consegna delle certificazioni uniche (CU) o, in mancanza, tramite una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell'art. 47, D.P.R. n. 445/2000.

Qualora il lavoratore percepisca redditi di lavoro dipendente non assoggettati a ritenuta fiscale, perché privo di un sostituto d'imposta (ad esempio il lavoratore domestico), egli può beneficiare della misura agevolativa nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2026, nella quale deve far concorrere al reddito complessivo i redditi che, per qualsiasi motivo, siano stati eventualmente assoggettati a imposta sostitutiva, pur in assenza dei presupposti richiesti.

Del pari, il dipendente utilizza la dichiarazione dei redditi per assoggettare gli emolumenti alla tassazione ordinaria nel caso in cui la ritenga più conveniente.

L'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta, che deve versarla utilizzando i codici tributo istituiti con la risoluzione n. 3/E/2026.

Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso riguardanti la predetta imposta sostitutiva si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e indennità di turno

L'art. 1, commi 10 e 11, Legge di bilancio 2026, ha introdotto, per l'anno 2026, misure fiscali di favore con riferimento alle maggiorazioni e alle indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e alle indennità inerenti al lavoro a turni.

In particolare, il comma 10 prevede un'imposizione sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 15% per:

- le maggiorazioni e indennità corrisposte dal datore di lavoro in relazione al lavoro notturno, ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 66/2003, e dei CCNL;
- le maggiorazioni e indennità corrisposte per lavoro svolto nei giorni festivi e di riposo, come individuati dai CCNL (il "riposo settimanale" è quello individuato dai CCNL, a prescindere dalla circostanza per cui lo stesso coincida, o meno, con la domenica);
- le indennità di turno e ulteriori emolumenti connessi al lavoro a turni, previsti dai CCNL (la nozione di turno è quella dell'art. 1, comma 2, lett. f), D.Lgs. n. 66/2003, nonché nell'ambito di eventuali specifiche regolamentari e organizzative rinvenibili nella contrattazione collettiva nazionale).

Secondo l'Agenzia rientrano nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa le indennità di reperibilità previste dai CCNL in relazione alle 3 tipologie di lavoro sopra elencate.

Le predette somme, erogate nell'anno 2026, sono soggette a imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali, entro il limite annuo di 1.500 euro.

Restano, invece, escluse dall'ambito applicativo della disposizione:

- le somme erogate in base agli accordi territoriali e aziendali, nonché gli istituti retributivi indiretti, a carico del datore di lavoro, nel caso di assenza dal lavoro (malattia, maternità/paternità, infortuni), o quelli differiti (TFR) o, ancora, le voci riguardanti la retribuzione diretta ordinaria (quindi anche la tredicesima e la quattordicesima mensilità);
- le somme corrisposte, a qualsiasi titolo, per lavoro straordinario, eccetto che festivo o notturno, nonché, ai sensi del comma 11, i compensi che, ancorché denominati come maggiorazioni o indennità, sostituiscono in tutto o in parte la retribuzione ordinaria.

Sono, difatti, interessati dalla disciplina in esame esclusivamente gli importi "aggiuntivi" collegati agli istituti richiamati, ove previsti dal CCNL, rispetto alla retribuzione ordinaria percepita dai lavoratori, ferma restando l'esclusione delle somme relative a lavoro straordinario.

Il comma 11 prevede che l'agevolazione in commento non si applica ai lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e ai lavoratori del comparto del turismo, ivi inclusi gli stabilimenti termali, ai quali è riconosciuto un trattamento integrativo speciale. Per fruire della tassazione agevolata il lavoratore dipendente non deve presentare una specifica istanza. Per espressa previsione normativa, è, invece, riconosciuta al medesimo la possibilità di avvalersi della tassazione ordinaria, attraverso un'espressa rinuncia scritta dell'imposizione sostitutiva.

L'imposta sostitutiva è applicata, ai sensi del comma 11, dai sostituti d'imposta del settore privato, nei confronti dei titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore,

nell'anno 2025, a 40.000 euro (inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta 2025, anche se derivanti da più rapporti di lavoro).

I redditi assoggettati a tassazione con l'imposta sostitutiva non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, pertanto, non rilevano ai fini della determinazione delle detrazioni a esso commisurate.

Ai fini del riconoscimento del trattamento integrativo di cui all'art. 1, D.L. n. 3/2020, il reddito di lavoro dipendente che è assoggettato a imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 1, comma 10, Legge n. 199/2025, va computato nel reddito complessivo da lavoro dipendente, per verificare se l'imposta lorda determinata in relazione a quest'ultimo è superiore alla relativa detrazione da lavoro dipendente.

Laddove il sostituto d'imposta, tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva, sia diverso da quello che ha rilasciato la CU per l'anno precedente, il lavoratore attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno, tramite la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell'art. 47, D.P.R. n. 445/2000, o mediante consegna delle CU relative a ciascun precedente rapporto di lavoro svolto nell'anno 2025.

Qualora il lavoratore percepisca redditi di lavoro dipendente non assoggettati a ritenuta fiscale, perché privo di un sostituto d'imposta (ad esempio, il lavoratore domestico), può beneficiare della detassazione delle maggiorazioni e delle indennità per lavoro notturno e festivo e delle indennità di turno nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta di riferimento.

L'imposta sostitutiva si applica alle somme erogate, nell'anno 2026, fermo restando il rispetto del c.d. principio di cassa allargato, a titolo di maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e di indennità di turno, entro il limite annuo complessivo di 1.500 euro, che rappresenta una franchigia e, pertanto, le somme eccedenti concorrono al reddito e sono tassate secondo le modalità ordinarie.

Ai fini del limite annuo di 1.500 euro non concorrono i premi di risultato e le somme erogate a titolo di partecipazione agli utili assoggettati all'imposta sostitutiva disciplinata all'art. 1, commi 182 ss., Legge n. 208/2015. Il dipendente è, in ogni caso, tenuto a comunicare al sostituto d'imposta l'insussistenza del diritto ad avvalersi del regime sostitutivo nelle ipotesi in cui, nel corso del 2026, abbia intrattenuto altri rapporti di lavoro dipendente e percepito somme già assoggettate a imposta sostitutiva, superando in tal modo il limite di 1.500 euro stabilito dalla norma.

Resta fermo che, in sede di dichiarazione dei redditi, il dipendente è tenuto a far concorrere al reddito complessivo i redditi che, per qualsiasi motivo, siano stati eventualmente assoggettati a imposta sostitutiva, pur in assenza dei presupposti richiesti dalla legge. Del pari, il dipendente utilizza la dichiarazione dei redditi per assoggettare gli emolumenti alla tassazione ordinaria nel caso in cui la ritenga più conveniente.

L'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta, che deve versarla utilizzando i codici tributo istituiti con risoluzione n. 2/E/2026.

Il comma 12 prevede, inoltre, che per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso riguardanti la predetta imposta sostitutiva si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di imposte sui redditi.