

Roma, 25 giugno 2026

**Al Comitato di Presidenza
Al Consiglio Direttivo
Alla Commissione Legale
Alla Commissione Sindacale
Alle Associazioni Territoriali**

Circolare n. 34/2026

Oggetto: Lavoro – Detassazione aumenti contrattuali, maggiorazioni e indennità – Circolare dell’Agenzia delle Entrate 3/E del 24.6.2026.

L’Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno fornire ulteriori istruzioni operative con riferimento alle novità introdotte dall’ultima Legge di Bilancio che, come è noto, ha previsto in via transitoria un regime di tassazione agevolato per gli aumenti derivanti dal CCNL e per le maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale o per i turni.

Per quanto riguarda la tassazione agevolata al 5% prevista per gli aumenti contrattuali all’art. 1, commi 7 e 12 della Legge n. 199/2025, l’Agenzia ha chiarito che il regime agevolato si applica anche alle seguenti fattispecie:

- incrementi di indennità erogate mensilmente connesse allo svolgimento della mansione (es. indennità di cassa);
- incrementi retributivi che assorbono superminimi previsti dal CCNL oppure riconosciuti sulla base di un accordo individuale;
- incrementi retributivi corrisposti in relazione a giorni di ferie, festività soppresse e permessi (es. ROL).

Per quanto riguarda la tassazione agevolata al 15% prevista per le maggiorazioni e le indennità di lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e per i turni all’art. 1, commi 10-12 della Legge n. 199/2025, l’Agenzia ha precisato che l’agevolazione si applica altresì:

- alle maggiorazioni per il lavoro svolto di domenica, pur se non coincidente con il giorno di riposo settimanale previsto contrattualmente;
- alle maggiorazioni per il lavoro svolto nel giorno di riposo stabilito dalle parti nel caso di lavoro part-time verticale; non trova applicazione nel caso di esercizio delle clausole elastiche o di lavoro supplementare in giorni non di riposo;
- all’intera retribuzione corrisposta per lavoro straordinario notturno o straordinario festivo, restando invece escluse le altre somme corrisposte a qualsiasi titolo per lavoro straordinario;
- alle indennità di reperibilità anche laddove il lavoratore non abbia effettivamente prestato la connessa attività lavorativa.

Si rammenta che tale agevolazione trova applicazione per le sole maggiorazioni e indennità previste dal CCNL. In tal caso, ai fini del diritto al beneficio, deve essere verificata la riconducibilità di tali importi al lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e al lavoro a turni.

Con i migliori saluti.

Il Segretario Generale
Alfredo D'Ascoli





Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 24 giugno 2026

OGGETTO: *Tassazione degli incrementi retributivi dei rinnovi contrattuali, delle maggiorazioni e delle indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale o per i turni – Legge 30 dicembre 2025, n. 199 – Risposte a quesiti*

INDICE

Premessa	3
1. Incrementi retributivi dei rinnovi contrattuali - Articolo 1, comma 7, della legge di bilancio 2026	4
1.1 Indennità di cassa	4
1.2 Incrementi retributivi con decorrenza economica antecedente alla sottoscrizione del CCNL	5
1.3 Superminimo assorbibile	6
1.4 Ferie, gratifica feriale e festività soppressa del 4 novembre	6
2. Maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e indennità di turno – Articolo 1, commi 10 e 11, della legge di bilancio 2026	8
2.1 Maggiorazione domenicale	8
2.2 <i>Part-time</i>	9
2.3 Straordinario festivo o notturno	9
2.4 Indennità di reperibilità.....	10
2.5 Indennità di pernottamento.....	11
3. Ulteriori precisazioni.....	11
3.1 Assenza o mancata applicazione di un CCNL	11
3.2 Applicazione delle agevolazioni in caso di lavoratori impatriati e di docenti o ricercatori residenti all'estero che si trasferiscono in Italia	12

Premessa

Con la presente circolare, facendo seguito alle prime indicazioni rese con la circolare n. 2/E del 24 febbraio 2026, si forniscono ulteriori precisazioni, attraverso lo schema della domanda-risposta, in merito all'applicazione delle agevolazioni di cui all'articolo 1, commi 7, 10 e 11, della legge 30 dicembre 2025, n. 199 (di seguito, legge di bilancio 2026), concernenti la 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.

In particolare, il citato comma 7¹ dell'articolo 1 della legge di bilancio 2026 introduce, per i lavoratori dipendenti privati, un'imposta sostitutiva pari al 5 per cento sugli incrementi retributivi corrisposti nell'anno 2026, in attuazione dei contratti collettivi sottoscritti negli anni 2024, 2025 e 2026.

Per il medesimo anno 2026, i commi 10 e 11² del richiamato articolo 1 della legge di bilancio 2026 prevedono l'applicazione di un'imposta sostitutiva, con

¹ Il comma 7 della legge di bilancio 2026 prevede che, al «*fine di favorire l'adeguamento salariale al costo della vita e di rafforzare il legame tra produttività e salario, 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'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento. L'imposta sostitutiva di cui al primo periodo si applica soltanto ai lavoratori del settore privato con un reddito di lavoro dipendente, nell'anno 2025, non superiore a 33.000 euro*».

² Il comma 10 della legge di bilancio 2026 prevede che, per «*il periodo d'imposta 2026, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono assoggettate a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento le somme corrisposte, entro il limite annuo di 1.500 euro, ai lavoratori dipendenti a titolo di:*

- a) *maggiorazioni e indennità per lavoro notturno ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, e dei contratti collettivi nazionali di lavoro (CCNL);*
- b) *maggiorazioni e indennità per lavoro prestato nei giorni festivi e nei giorni di riposo settimanale, come individuati dai CCNL;*
- c) *indennità di turno e ulteriori emolumenti connessi al lavoro a turni, previsti dai CCNL».*

Il comma 11 della legge di bilancio 2026 prevede che le «*disposizioni di cui al comma 10 sono applicate dai sostituti d'imposta del settore privato, escluse le attività di cui al comma 18, nei confronti dei titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno 2025, a 40.000 euro. Se il sostituto d'imposta tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva non è lo stesso che ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, il lavoratore attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno. Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva i compensi che, ancorché denominati come maggiorazioni o indennità, sostituiscono in tutto o in parte la retribuzione ordinaria. Ai fini del limite annuo di cui al comma 10 non concorrono i premi di risultato e le somme erogate a titolo di partecipazione agli utili assoggettati alle disposizioni dell'articolo 1, commi 182 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Restano ferme le ordinarie regole contributive in materia previdenziale e assistenziale, salvo quanto diversamente previsto dai CCNL e dalla normativa vigente*».

aliquota pari al 15 per cento, 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 limite massimo del relativo imponibile pari a 1.500 euro.

Per semplicità espositiva, nel prosieguo del documento i riferimenti normativi relativi alla legge di bilancio 2026 sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1.

1. Incrementi retributivi dei rinnovi contrattuali - Articolo 1, comma 7, della legge di bilancio 2026

1.1 Indennità di cassa

Domanda

Si chiede se si applichi l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026 sugli incrementi retributivi, nel caso in cui i contratti collettivi nazionali di lavoro (da ora CCNL) siglati nel triennio 2024 - 2026 prevedano incrementi delle indennità erogate mensilmente connesse allo svolgimento della mansione (ad esempio indennità di cassa o indennità variabili).

Risposta

Il comma 7 della legge di bilancio 2026 ha previsto che gli incrementi retributivi corrisposti, nell'anno 2026, ai lavoratori dipendenti del settore privato, 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 pari al 5 per cento.

Con la circolare n. 2/E del 2026, con riferimento all'ambito applicativo dell'imposizione agevolata, è stato chiarito che, *“in considerazione del dettato normativo, si ritiene che l'agevolazione si applichi ai soli incrementi retributivi, previsti dai rinnovi contrattuali interessati, che confluiscono nella retribuzione diretta, vale a dire le dodici mensilità della retribuzione, la tredicesima e la quattordicesima mensilità. Sono, altresì, inclusi nell'applicazione dell'imposta*

sostitutiva gli 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)”.

Considerato che le indennità in questione sono corrisposte mensilmente e confluiscono nella retribuzione ordinaria, si ritiene che l'imposta sostitutiva si applichi anche agli incrementi retributivi relativi a tali istituti.

1.2 Incrementi retributivi con decorrenza economica antecedente alla sottoscrizione del CCNL

Domanda

Nel caso in cui gli incrementi retributivi previsti da CCNL sottoscritti nel triennio 2024-2026 siano riconosciuti anche per periodi antecedenti alla sottoscrizione (ad esempio con decorrenza economica dall'anno 2023), si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, si applichi anche a tali somme.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026, con riferimento all'ambito applicativo dell'imposizione agevolata, è stato chiarito che *“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. Nondimeno, si ritiene che, qualora l'erogazione degli incrementi retributivi derivanti dai rinnovi contrattuali, sottoscritti nel 2024, 2025, 2026, in virtù di previsioni contrattuali, sia distribuita in più anni, l'imposta sostitutiva si applichi comunque alle tranches di incremento corrisposte dal 1° gennaio al 31 dicembre 2026, ancorché la loro erogazione sia iniziata precedentemente”.*

Si ritiene, pertanto, che beneficino dell'applicazione dell'imposta sostitutiva gli incrementi contrattuali derivanti da rinnovi dei CCNL sottoscritti nel

triennio 2024-2026, erogati dal 1° gennaio 2026 al 31 dicembre 2026, anche se relativi ad annualità precedenti. Restano, in ogni caso, esclusi gli importi erogati “*una tantum*”.

1.3 Superminimo assorbibile

Domanda

Nel caso in cui gli aumenti previsti dal rinnovo del CCNL assorbano l'importo riconosciuto al dipendente a titolo di superminimo o di analoghi elementi retributivi, si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, si applichi anche quando il superminimo o altri analoghi elementi retributivi non siano disciplinati dal CCNL, ma siano attribuiti in virtù di un accordo individuale con il datore di lavoro.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026 è stato chiarito che, qualora “*gli aumenti previsti dal rinnovo contrattuale assorbano l'importo riconosciuto al dipendente a titolo di superminimo, si ritiene che anche quest'ultimo possa beneficiare dell'agevolazione sui predetti incrementi retributivi*”.

Al riguardo, si evidenzia che la misura agevolativa si applica anche nel caso in cui gli aumenti previsti dal rinnovo del CCNL assorbano l'importo attribuito al dipendente a titolo di superminimo o di altri analoghi elementi retributivi, che non siano previsti dal CCNL, ma che siano riconosciuti sulla base di un accordo individuale tra dipendente e datore di lavoro, in considerazione dell'analogia funzione economica e della natura retributiva dei predetti istituti.

1.4 Ferie, gratifica feriale e festività soppressa del 4 novembre

Domanda

Si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, si applichi anche agli incrementi retributivi corrisposti in relazione alla retribuzione dei giorni di

ferie, alla gratifica feriale eventualmente prevista dai singoli CCNL e al trattamento aggiuntivo eventualmente riconosciuto dai singoli CCNL per la festività soppressa del 4 novembre.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026, con riferimento all'ambito applicativo dell'imposizione agevolata, è stato chiarito che, *“in considerazione del dettato normativo, si ritiene che l'agevolazione si applichi ai soli incrementi retributivi, previsti dai rinnovi contrattuali interessati, che confluiscono nella retribuzione diretta, vale a dire le dodici mensilità della retribuzione, la tredicesima e la quattordicesima mensilità. Sono, altresì, inclusi nell'applicazione dell'imposta sostitutiva gli 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)”*.

Considerato che durante il periodo di ferie il lavoratore percepisce la retribuzione ordinaria, l'imposta sostitutiva si applica anche agli incrementi retributivi corrisposti in relazione alla retribuzione dei giorni di ferie.

Le medesime considerazioni valgono per le festività sopresse e per i permessi (di natura contrattuale collettiva, ad esempio il cd. ROL nel caso del CCNL Commercio Confcommercio o il cd. PAR nel caso del CCNL Industria Metalmeccanica), in quanto anche tali istituti sono fruiti mensilmente e consentono, al lavoratore che li richiede, la percezione della retribuzione ordinaria.

Parimenti, si ritiene che l'imposta sostitutiva si applichi anche alla gratifica feriale eventualmente prevista dai singoli CCNL, in quanto trattasi di mensilità aggiuntiva assimilabile alla quattordicesima mensilità, e al trattamento aggiuntivo eventualmente previsto dai singoli CCNL per la festività soppressa del 4 novembre, in quanto rientrante nella retribuzione ordinaria.

2. Maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e indennità di turno – Articolo 1, commi 10 e 11, della legge di bilancio 2026

2.1 Maggiorazione domenicale

Domanda

Nel caso in cui il giorno di riposo settimanale non coincida con la domenica, si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, in relazione al lavoro festivo, si applichi alla maggiorazione per il lavoro svolto di domenica.

Risposta

I commi 10 e 11 della legge di bilancio 2026 hanno introdotto, per l'anno 2026, un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali, pari al 15 per cento, con riferimento alle maggiorazioni e alle indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e alle indennità inerenti al lavoro a turni.

Con la circolare n. 2/E del 2026, con riferimento alle maggiorazioni e indennità corrisposte per lavoro svolto nei giorni festivi e di riposo, come individuati dai CCNL, è stato evidenziato che, *“stante il tenore letterale della norma, il ‘riposo settimanale’ è quello individuato dai CCNL, a prescindere dalla circostanza per cui lo stesso coincida, o meno, con la domenica”*.

Al riguardo, considerato che l'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, recante *«Attuazione delle direttive 93/104/CE e 2000/34/CE concernenti taluni aspetti dell'organizzazione dell'orario di lavoro»*, prevede che il giorno di riposo settimanale possa essere fissato in un giorno diverso dalla domenica, ma che, comunque, ai sensi dell'articolo 2 della legge 27 maggio 1949, n. 260, recante *«Disposizioni in materia di ricorrenza festive»*, tutte le domeniche sono considerate giorni festivi, l'imposta sostitutiva in commento si applica, in ogni caso, alla maggiorazione che sia prevista dai CCNL per il lavoro svolto nella giornata di domenica, pur se non coincidente con il giorno di riposo settimanale previsto contrattualmente.

2.2 Part-time

Domanda

Nel caso di lavoro supplementare svolto da lavoratori in regime di *part-time* verticale si chiede se si applichi l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, in relazione al lavoro svolto nei giorni di riposo.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026, con riferimento alle maggiorazioni e indennità corrisposte per lavoro svolto nei giorni festivi e di riposo, come individuati dai CCNL, è stato evidenziato che *“stante il tenore letterale della norma, il ‘riposo settimanale’ è quello individuato dai CCNL, a prescindere dalla circostanza per cui lo stesso coincida, o meno, con la domenica”*.

Considerato, pertanto, che, in una settimana, il giorno di riposo può non coincidere con la domenica e che è sempre identificato in un unico giorno settimanale, nel caso di lavoratori *part-time* verticali, anche se i giorni non lavorati settimanalmente siano più di uno, l'agevolazione è applicata solo in caso di lavoro nel giorno di riposo stabilito dalle parti; nel caso di lavoro supplementare in giorni non identificabili in quello di riposo o di esercizio di clausole elastiche, per il quale sono previste maggiorazioni *ad hoc* dal contratto collettivo nonché dal decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, il beneficio non è applicabile.

2.3 Straordinario festivo o notturno

Domanda

Si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, si applichi anche alle maggiorazioni per lavoro straordinario festivo e lavoro straordinario notturno.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026 è stato chiarito che restano escluse

dall'ambito applicativo della disposizione in commento *“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”*.

Ciò considerato, si evidenzia che l'imposta sostitutiva pari al 15 per cento, prevista dai commi 10 e 11 della legge di bilancio 2026, si applica all'intera retribuzione corrisposta per lavoro straordinario notturno o straordinario festivo.

2.4 Indennità di reperibilità

Domanda

Si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, si applichi alle indennità di reperibilità, previste dai CCNL, anche laddove non vi sia un effettivo intervento del lavoratore.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026, con riferimento all'imposta sostitutiva in commento, è stato precisato che rientrano *“nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa le indennità di reperibilità previste dai CCNL in relazione”* al lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e al lavoro a turni.

Considerato che tali indennità remunerano una condizione di disponibilità del lavoratore, il quale accetta una limitazione della propria libertà personale e organizzativa, si ritiene che l'imposta sostitutiva si applichi alle indennità di reperibilità, previste dai CCNL, in relazione alle casistiche di cui ai citati commi 10 e 11, anche laddove il lavoratore non abbia effettivamente prestato la connessa attività lavorativa, in quanto tali indennità sono funzionalmente collegate alle

maggiorazioni e indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e per il lavoro a turni.

2.5 Indennità di pernottamento

Domanda

Si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 15 per cento, prevista dalla legge di bilancio 2026, si applichi anche all'indennità di pernottamento prevista dall'articolo 117 del CCNL Credito.

Risposta

Il CCNL Credito, articolo 117, rubricato «*Ausiliari – Vigilanza e custodia*», prevede, al comma 8, che in “*caso di semplice pernottamento in aggiunta al normale lavoro diurno – entro il limite delle ore 8,30 per notte – spetta il compenso indicato in allegato (Allegato n. 3)*”. Trattasi, pertanto, di uno specifico compenso, contrattualmente previsto, collegato funzionalmente alla disponibilità del lavoratore che, in ragione del rapporto di lavoro e dell'organizzazione del servizio notturno prevista dal datore di lavoro, è tenuto a pernottare fuori casa, presso i locali dell'impresa, nell'ambito della disciplina delle mansioni di “vigilanza e custodia”; tale compenso è comunque corrisposto in aggiunta alla retribuzione ordinaria per la prestazione diurna.

Ciò considerato, si ritiene che l'imposta sostitutiva pari al 15 per cento, prevista dai commi 10 e 11 della legge di bilancio 2026, alla luce del combinato disposto delle previsioni del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, e delle specifiche previsioni di cui al CCNL Credito, si applichi anche all'indennità di pernottamento, prevista dall'articolo 117 del CCNL Credito.

3. Ulteriori precisazioni

3.1 Assenza o mancata applicazione di un CCNL

Domanda

Si chiede se l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento sugli incrementi retributivi, nonché quella pari al 15

per cento sulle maggiorazioni e sulle indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e indennità inerenti al lavoro a turni, previste dalla legge di bilancio 2026, spettino anche nei casi in cui non vi sia un CCNL applicato dal datore di lavoro al rapporto lavorativo.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026, con riferimento all'ambito applicativo dell'imposizione agevolata sugli incrementi retributivi, è stato precisato che *“l'imposta sostitutiva si applica agli incrementi retributivi corrisposti nell'anno 2026, in attuazione di rinnovi dei contratti collettivi nazionali sottoscritti negli anni 2024, 2025 e 2026”*.

Con la medesima circolare è stato, altresì, chiarito, con riferimento all'imposizione agevolata sulle maggiorazioni e sulle indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e indennità inerenti al lavoro a turni, che restano *“escluse dall'ambito applicativo della disposizione le somme erogate in base agli accordi territoriali e aziendali”*.

Si ritiene, pertanto, che, qualora al rapporto di lavoro non sia stato applicato un CCNL, le suddette imposte sostitutive non possano trovare applicazione.

3.2 Applicazione delle agevolazioni in caso di lavoratori impatriati e di docenti o ricercatori residenti all'estero che si trasferiscono in Italia

Domanda

Si chiede come si applichino l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento sugli incrementi retributivi, nonché quella pari al 15 per cento sulle maggiorazioni e sulle indennità per lavoro notturno, festivo, nei giorni di riposo settimanale e sulle indennità inerenti al lavoro a turni, previste dalla legge di bilancio 2026, nei confronti dei lavoratori che fruiscono del nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati, di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, e di quello previsto per docenti e ricercatori residenti all'estero che si trasferiscono in Italia, di cui

all'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78.

Risposta

Con la circolare n. 2/E del 2026 è stato evidenziato che, 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”*.

Con riferimento al regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, sostituito, a partire dal 2024, dal nuovo regime disciplinato dall'articolo 5 del d.lgs. n. 209 del 2023, nonché con riferimento agli incentivi per docenti e ricercatori di cui all'articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 (cfr. Parte II, paragrafo 4.1) è stato precisato che i redditi oggetto delle agevolazioni sopra richiamate *“devono essere determinati secondo le disposizioni previste dal TUIR per le singole categorie di reddito, vale a dire dall’articolo 51, se derivanti da rapporti di lavoro dipendente, dall’articolo 52, se derivanti da rapporti assimilati al lavoro dipendente e dall’articolo 54 se derivanti dall’esercizio di arti e professioni. [...] Dal reddito complessivo, ridotto per effetto del beneficio fiscale, sono scomutati gli oneri deducibili di cui all’articolo 10 del TUIR, e dall’imposta dovuta le detrazioni per carichi di famiglia (articolo 12 del TUIR) e per tipologia di reddito (articolo 13 del TUIR)”*. In sostanza, sono agevolabili i redditi assoggettati a tassazione progressiva mentre sono esclusi dall'applicazione dei citati regimi agevolativi i redditi che non concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Tale principio è stato confermato con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 (cfr. paragrafo 7.7) e con la risoluzione n. 40/E del 23 luglio 2024, con la quale, con riferimento al regime speciale per i lavoratori impatriati, è stato precisato che il predetto regime si applica ai redditi prodotti in Italia, determinati in base alle disposizioni previste dal Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

(TUIR), per le singole categorie, che «*concorrono alla formazione del reddito complessivo*» nelle misure ridotte previste dal citato articolo 16 (cfr. anche la circolare n. 33/E del 2020).

Considerato che gli incrementi retributivi sono assoggettati a imposta sostitutiva e, quindi, non concorrono alla formazione del reddito complessivo, il chiarimento contenuto nella citata circolare n. 2/E del 2026, nella parte in cui è specificato che la misura agevolativa in commento si applica “*alla sola quota imponibile dell’aumento contrattuale*”, deve intendersi nel senso che, qualora le somme in questione siano corrisposte ai “*lavoratori impatriati*” nonché ai docenti o ai ricercatori, le stesse devono essere assoggettate alla predetta imposta sostitutiva per l’intero ammontare, senza, dunque, tener conto delle riduzioni previste dalle relative norme agevolative.

Resta fermo che, qualora il lavoratore rinunci espressamente all’applicazione dell’imposta sostitutiva, gli incrementi retributivi concorrono alla formazione del reddito complessivo dell’anno in cui sono percepiti, nella misura ridotta prevista dalla norma.

Le predette indicazioni valgono anche con riferimento all’applicazione dell’imposta sostitutiva del 15 per cento di cui ai commi 10 e 11 della citata legge di bilancio 2026.

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
Vincenzo Carbone
Firmato digitalmente