



Partner
24ORE
Consulenti del Lavoro



CIRCOLARE

La [Legge 30 dicembre 2025 n. 199](#) ha introdotto un insieme di misure fiscali di significativa incidenza sul trattamento economico del lavoro subordinato privato, delineando un intervento selettivo e temporalmente circoscritto in materia di imposizione sugli incrementi retributivi e sulle componenti accessorie correlate a particolari modalità di svolgimento della prestazione lavorativa.

In particolare, l'art. 1, comma 7, prevede per l'anno 2026 l'applicazione di un'**imposta sostitutiva con aliquota del 5%** sugli incrementi retributivi riconosciuti in attuazione di contratti collettivi sottoscritti nel triennio 2024-2026. Contestualmente, i commi 10 e 11 del medesimo articolo introducono, limitatamente al 2026, un'ulteriore **imposta sostitutiva con aliquota del 15%** applicabile alle maggiorazioni e alle indennità correlate al lavoro notturno, festivo, prestato nei giorni di riposo settimanale nonché al lavoro a turni, entro il limite massimo di imponibile pari a 1.500 euro.

L'**Agenzia delle Entrate**, con [Circ. AE 24 febbraio 2026 n. 2](#), ha valutato sistematicamente le nuove disposizioni, ricostruendone il perimetro applicativo, le implicazioni operative e le principali questioni interpretative, con particolare attenzione agli effetti sull'assetto della contrattazione collettiva e sulla gestione amministrativa dei rapporti di lavoro nel settore privato.

L'analisi che segue è impostata secondo un rigoroso metodo normativo e sistematico, basato su una ricognizione analitica del dato legislativo. Su tale fondamento si innesterà l'esame delle principali indicazioni interpretative rese dall'Amministrazione finanziaria.

Incrementi retributivi dei rinnovi contrattuali

Il comma 7 della Legge di Bilancio 2026 prevede che 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 (IRPEF) e delle addizionali regionali e comunali pari al 5%. Si ricorda, inoltre, che l'imposta sostitutiva si applica ai **lavoratori del settore privato** con un reddito di lavoro dipendente, nell'anno 2025, non superiore a 33.000 euro. Nella verifica del predetto limite reddituale devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta 2025, anche se derivanti da più rapporti di lavoro.

Giova, inoltre, evidenziare 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. La misura 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. Al tal proposito, è importante valorizzare l'indicazione dell'Amministrazione finanziaria secondo cui, qualora l'erogazione degli incrementi retributivi derivanti dai rinnovi contrattuali, sottoscritti nel 2024, 2025 e 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.

L'**Agenzia delle Entrate** ha inoltre chiarito che l'agevolazione si debba applicare ai soli incrementi retributivi, previsti dai rinnovi contrattuali interessati, che confluiscono nella retribuzione diretta, vale a dire le 12 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). Inoltre, 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. Nel caso, invece, 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**, la misura agevolativa si applica alla sola quota imponibile dell'aumento contrattuale.

Si sottolinea, invece, che sono 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. Restano, altresì, escluse dall'ambito applicativo della norma in commento le somme che, seppur disposte dal rinnovo contrattuale, sono erogate una tantum al fine di dare integrale copertura al periodo di carenza contrattuale, atteso che le stesse hanno carattere straordinario, nonché il **Trattamento di Fine Rapporto** (TFR) trattandosi di un elemento della retribuzione il cui pagamento è differito a un momento successivo rispetto a quello della **prestazione lavorativa**.

Parimenti, si precisa che per fruire della tassazione con imposta sostitutiva, il lavoratore dipendente non deve presentare una specifica istanza, mentre è riconosciuta al medesimo la possibilità di avvalersi della tassazione ordinaria, attraverso un'espressa rinuncia scritta dell'imposizione sostitutiva. Al fine di consentire al sostituto d'imposta di verificare la spettanza dell'agevolazione, nell'ipotesi in cui 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 resa ai sensi dell'[art. 47 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445](#). Infine, si ricorda, l'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta, che deve versarla utilizzando i codici tributo istituiti con la Risoluzione 29 gennaio 2026 n. 3/E.

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

I commi 10 e 11 della Legge di Bilancio 2026 hanno 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, del DLGS 8 aprile 2003, n. 66](#), e dei contratti collettivi nazionali di lavoro (CCNL);
- per le **maggiorazioni e indennità corrisposte per lavoro** svolto nei giorni festivi e di riposo, come individuati dai CCNL. Sul punto, stante il tenor 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;
- per le **indennità di turno e ulteriori emolumenti connessi al lavoro a turni**, previsti dai CCNL; quanto alla nozione di turno, la stessa è rinvenibile nelle previsioni di cui all'art. 1, comma 2, lett. f), DLGS 66/2003, nonché nell'ambito di eventuali specifiche regolamentari e organizzative rinvenibili nella contrattazione collettiva nazionale.

Sul tema, Agenzia delle Entrate ha precisato che rientrano nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa le indennità di reperibilità previste dai CCNL in relazione alle 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. A tal proposito, si ritiene utile evidenziare che sono 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). Restano altresì escluse 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.

La novella introdotta dalla **Legge di Bilancio 2026** 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, ai sensi del comma 18 della predetta **Legge di Bilancio 2026**.

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 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. Nella verifica del predetto limite reddituale devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta 2025, anche se derivanti da più rapporti di lavoro.

Il comma 11 della Legge di Bilancio 2026 dispone che, laddove il **sostituto d'imposta**, tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva, sia diverso da quello che ha rilasciato la Certificazione Unica dei redditi (CU) per l'anno precedente, il lavoratore attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno. In tal senso, viene chiarito che l'attestazione del predetto importo debba essere resa tramite la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell'[art. 47 del DPR 445/2000](#) e possa essere sostituita dalla consegna, all'attuale datore di lavoro, delle **Certificazioni Uniche** (CU) relative a ciascun precedente rapporto di lavoro svolto nell'anno 2025.

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.

L'imposta sostitutiva è applicata dal sostituto d'imposta, che deve versarla utilizzando i codici tributo istituiti con **Risoluzione 29 gennaio 2026 n. 2/E**.

Ai fini di valutare i limiti di reddito di 33.000 e di 40.000 l'agenzia delle entrate precisa che nei predetti limiti devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti dal lavoratore nel periodo di imposta 2025.

Al riguardo l'amministrazione rinvia "in quanto compatibile" al paragrafo 1.1.2 della circolare n. 28/E del 2016 in materia di tassazione agevolata dei premi di risultato che vi riportiamo nelle note¹.

¹Ai sensi del comma 186 dell'articolo 1 della legge di Stabilità, l'agevolazione trova applicazione con riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente a quello di percezione delle somme agevolate, a euro 50.000. La misura indicata richiede quindi,

analogamente alle precedenti agevolazioni due requisiti: uno di natura qualitativa, costituito dalla natura del reddito prodotto, l'altro di natura quantitativa, individuato nel limite reddituale.

Per il primo aspetto, il tenore letterale della norma esclude che l'agevolazione sia applicabile ad altre categorie di soggetti, quali, ad esempio, i soggetti titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis, del TUIR.

Per quanto concerne il limite reddituale, si evidenzia che le nuove norme, avendo stabilito un tetto più elevato rispetto a quello previsto dalle precedenti edizioni, fissato in euro 40.000, ampliano la platea dei lavoratori che possono accedere al beneficio. Il limite reddituale di euro 50.000 deve essere calcolato tenendo conto dei redditi di lavoro dipendente conseguiti nell'anno precedente a quello di applicazione dell'agevolazione, anche se derivanti da più rapporti di lavoro, e deve comprendere anche le pensioni di ogni genere e gli assegni di cui all'articolo 49, comma 2, del TUIR, equiparate ai redditi di lavoro dipendente dal medesimo articolo 49 del TUIR (cfr. circolare n. 49/E del 2008, par. 1.1.; circolare n. 11/E del 2013, par. 1). Analogamente a quanto chiarito in relazione alle precedenti agevolazioni, ai fini della verifica del limite, occorre considerare il reddito soggetto a tassazione ordinaria. Dalla determinazione del limite devono, pertanto, essere esclusi eventuali redditi di lavoro assoggettati a tassazione separata (cfr. circolare n. 49 del 2008 par. 1.1.; circolare n. 11/E del 2013, par. 1).

In base a quanto espressamente previsto dall'articolo 1, comma 3, del Decreto, e come previsto per il passato, tuttavia, il reddito è determinato "al lordo delle somme assoggettate nel medesimo anno all'imposta sostitutiva di cui al...comma 182".

Si evidenzia in proposito che gli emolumenti premiali non entreranno invece nel computo della soglia reddituale di euro 50.000, cui è subordinato l'accesso al regime agevolato, nel caso in cui siano stati sostituiti – su scelta rimessa al dipendente in base a quanto previsto dalla legge di Stabilità - con le prestazioni di welfare aziendale escluse, nel rispetto dei limiti fissati dall'articolo 51, commi 2 e 3 ultimo periodo, del TUIR, dalla formazione del reddito di lavoro dipendente.