

Studio Zemella

Bonus 80,00 euro in busta paga

1 PREMESSA

L'art. 1 del DL 24.4.2014 n. 66 (c.d. "decreto Renzi"), entrato in vigore il 24.4.2014 e in corso di conversione, ha previsto, per il 2014, un credito (c.d. "bonus"):

- destinato ai lavoratori dipendenti e ai titolari di alcuni redditi assimilati, con un reddito complessivo IRPEF non superiore a 26.000,00 euro;
- che va ad incrementare la retribuzione netta, con l'obiettivo di favorire i consumi e la crescita economica attraverso la riduzione del c.d. "cuneo fiscale".

Chiarimenti ufficiali

L'Agenzia delle Entrate, con:

- la circ. 28.4.2014 n. 8, ha fornito i primi chiarimenti sul nuovo *bonus*;
- la ris. 7.5.2014 n. 48, ha istituito un apposito codice tributo da indicare nel modello F24, al fine di recuperare, mediante compensazione, i *bonus* riconosciuti dai sostituti d'imposta;
- la circ. 14.5.2014 n. 9, ha fornito ulteriori chiarimenti sul nuovo *bonus*.

Ulteriori chiarimenti ufficiali sono stati forniti dalla circ. INPS 12.5.2014 n. 60, riguardanti in particolare le modalità di recupero dei *bonus* riconosciuti dagli Enti pubblici.

Chiarimenti di categoria

Ulteriori chiarimenti sulle modalità di applicazione del *bonus* in esame sono stati forniti dalla Fondazione Studi Consulenti del lavoro, con la circ. 5.5.2014 n. 11.

2 SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare del nuovo *bonus* i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente o assimilati, al ricorrere di determinate condizioni.

2.1 POSSESSO DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE O DI ALCUNI REDDITI ASSIMILATI

Il nuovo *bonus* riguarda i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 49 del TUIR (escluse le pensioni) e/o dei seguenti redditi assimilati al lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50 co. 1 del TUIR:

- compensi dei soci lavoratori delle cooperative (lett. a);
- indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità (lett. b);
- borse di studio e assegni di formazione professionale (lett. c);
- compensi percepiti per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, compresi i contratti di lavoro "a progetto" (lett. c-bis);
- remunerazioni dei sacerdoti (lett. d);
- prestazioni pensionistiche erogate da forme di previdenza complementare (lett. h-bis);
- compensi percepiti dai lavoratori socialmente utili (lett. l).

Il *bonus* in esame è quindi vincolato al possesso delle predette specifiche tipologie reddituali, ma non è necessario che il reddito complessivo del contribuente sia formato esclusivamente da tali redditi, potendo quindi "convivere" con altre tipologie reddituali (es. altri redditi assimilati al lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi diversi, trattamenti pensionistici).

2.1.1 Beneficiari di prestazioni a sostegno del reddito

Il *bonus* spetta anche ai soggetti che percepiscono somme a titolo di cassa integrazione guadagni, indennità di mobilità o di disoccupazione, che costituiscono proventi sostitutivi dei redditi di lavoro dipendente.

2.1.2 Lavoratori dipendenti all'estero

Il *bonus* spetta anche ai lavoratori dipendenti all'estero che sono tassati in Italia sulla base delle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51 co. 8-*bis* del TUIR.

2.1.3 Lavoratori dipendenti "frontalieri"

Il *bonus* spetta anche ai lavoratori dipendenti "frontalieri", tenendo conto del reddito di lavoro dipendente eccedente l'importo della franchigia di esenzione di 6.700,00 euro.

2.1.4 Soggetti non residenti

Il *bonus* spetta anche ai soggetti non residenti, a condizione che i redditi da lavoro siano imponibili in Italia.

2.2 POSSESSO DI UN'IRPEF LORDA SUPERIORE ALLE DETRAZIONI D'IMPOSTA DA LAVORO

È inoltre necessario che i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente e/o dei previsti redditi assimilati abbiano un'IRPEF lorda, generata da tali redditi, superiore alle detrazioni d'imposta spettanti per lavoro dipendente e assimilato, ai sensi dell'art. 13 co. 1 del TUIR.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i termini di confronto devono essere omogenei e, quindi, occorre calcolare le detrazioni spettanti in base ai soli redditi che danno potenzialmente diritto al *bonus*. In sostanza, l'imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente e assimilati deve essere di importo superiore alle detrazioni calcolate su un reddito complessivo formato dai medesimi redditi che hanno determinato l'imposta lorda stessa.

In pratica, sono esclusi dal *bonus* in esame i lavoratori dipendenti o assimilati, con periodo di lavoro per tutto l'anno 2014, che hanno un reddito complessivo, formato da redditi di lavoro dipendente o assimilati, fino a 8.145,00 euro (c.d. "incapienti").

Non è invece rilevante la circostanza che l'IRPEF lorda sia ridotta o azzerata da altre detrazioni d'imposta, quali, ad esempio, quelle per:

- familiari fiscalmente a carico;
- oneri detraibili (es. spese sanitarie o premi assicurativi).

Retribuzioni di produttività assoggettate all'imposta sostitutiva del 10%

Secondo l'Agenzia delle Entrate, i redditi da lavoro dipendente assoggettati all'imposta sostitutiva del 10% prevista per gli incrementi di produttività devono comunque essere sommati ai redditi tassati in via ordinaria per la verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni da lavoro spettanti.

Tale modalità, infatti, consente di evitare penalizzazioni per i lavoratori dipendenti che hanno i presupposti per la fruizione della suddetta imposta sostitutiva, ferma restando la possibilità per i soggetti interessati di optare per la tassazione ordinaria.

2.3 POSSESSO DI UN REDDITO COMPLESSIVO IRPEF NON SUPERIORE A 26.000,00 EURO

Per usufruire del *bonus*, è inoltre necessario che i soggetti in esame abbiano un reddito complessivo IRPEF non superiore a 26.000,00 euro.

Il "reddito complessivo" IRPEF è quello determinato sommando tutti i redditi posseduti dal contribuente (redditi di terreni e fabbricati, di capitale, di lavoro dipendente e autonomo, d'impresa e redditi diversi):

- assoggettati a tassazione ordinaria;
- al netto dei contributi previdenziali obbligatori già dedotti dal sostituto d'imposta.

Non rientrano quindi nel "reddito complessivo":

- i redditi soggetti a tassazione separata (es. TFR);
- i redditi soggetti ad imposta sostitutiva (es. retribuzioni di produttività assoggettate all'imposta sostitutiva del 10%, alcune tipologie di interessi);
- i redditi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (es. determinate tipologie di interessi e dividendi).

2.3.1 Reddito dell'abitazione principale

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, non rileva il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

2.3.2 Redditi assoggettati alla "cedolare secca sulle locazioni"

Ai sensi dell'art. 3 co. 7 del DLgs. 14.3.2011 n. 23, nel "reddito complessivo" IRPEF, rilevante per il riconoscimento del *bonus* in esame, devono essere ricompresi anche i redditi dei fabbricati assoggettati alla "cedolare secca sulle locazioni".

2.3.3 Soggetti non residenti

In relazione ai soggetti non residenti, il relativo reddito complessivo è formato solo dai redditi prodotti in Italia.

3 AMMONTARE DEL *BONUS*

Al ricorrere delle suddette condizioni, l'ammontare del *bonus* spettante varia a seconda che i soggetti interessati abbiano un reddito complessivo:

- fino a 24.000,00 euro;
- oppure superiore a 24.000,00 euro, ma non a 26.000,00 euro.

In ogni caso, il *bonus* non tiene conto della composizione del nucleo familiare, penalizzando le famiglie mono-reddito.

3.1 SOGGETTI CON UN REDDITO COMPLESSIVO FINO A 24.000,00 EURO

Per i soggetti con un reddito complessivo fino a 24.000,00 euro, il *bonus* previsto è di 640,00 euro, in misura "fissa", non parametrato all'ammontare del reddito complessivo.

3.2 SOGGETTI CON UN REDDITO COMPLESSIVO SUPERIORE A 24.000,00 EURO MA NON A 26.000,00 EURO

In relazione ai soggetti con un reddito complessivo superiore a 24.000,00 euro, ma non a 26.000,00 euro, si applica invece un meccanismo "a scalare", che:

- riduce progressivamente l'importo del *bonus* effettivamente spettante, al crescere del reddito complessivo;
- fino ad annullarlo al raggiungimento del limite di 26.000,00 euro.

Il *bonus* "teorico" di 640,00 euro, infatti, spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000,00 euro, secondo la seguente formula:

$$\text{Bonus spettante} = 640,00 \times \frac{26.000,00 - \text{reddito complessivo}}{2.000,00}$$

Ad esempio, con un reddito complessivo di:

- 24.300,00 euro, il *bonus* è di 544,00 euro;
- 24.500,00 euro, il *bonus* è di 480,00 euro;
- 24.750,00 euro, il *bonus* è di 400,00 euro;
- 25.000,00 euro, il *bonus* è di 320,00 euro;
- 25.300,00 euro, il *bonus* è di 224,00 euro;

- 25.600,00 euro, il *bonus* è di 128,00 euro;
- 25.950,00 euro, il *bonus* è di 16,00 euro.

3.3 PARAMETRAZIONE AL PERIODO DI LAVORO

Il *bonus* deve essere rapportato al periodo di lavoro nell'anno 2014, facendo riferimento ai giorni che danno diritto alle detrazioni per lavoro dipendente o assimilato.

A tali fini:

- il calcolo del periodo di lavoro va effettuato tenendo conto delle ordinarie regole applicabili a ciascuna tipologia di reddito beneficiaria;
- per le indennità sostitutive del reddito di lavoro dipendente, occorre tenere conto dei giorni che danno diritto a tali indennità;
- non vanno considerati i giorni per i quali non spetta alcun reddito, come nel caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni.

Esempi

Considerando un rapporto di lavoro a tempo determinato, iniziato nel 2013 e che terminerà il 30.11.2014, con un reddito complessivo IRPEF di 23.000,00 euro, il *bonus* spettante sarà di 585,64 euro (640,00 euro per 334 giorni di lavoro su 365 del 2014).

Considerando, invece, un rapporto di lavoro a tempo indeterminato iniziato l'1.4.2014, con un reddito complessivo IRPEF di 18.000,00 euro, il *bonus* spettante sarà di 482,19 euro (640,00 euro per 275 giorni di lavoro su 365 del 2014).

3.3.1 Percezione di premi di risultato in anni successivi alla cessazione del rapporto di lavoro

Se vengono percepiti premi di risultato in anni successivi alla cessazione del rapporto di lavoro, il *bonus* non spetta se le detrazioni per lavoro dipendente sono già state fruito in precedenza, durante il periodo di lavoro che ha dato diritto a tali erogazioni.

3.3.2 Controversie di lavoro

Tale verifica sul periodo di spettanza delle detrazioni per lavoro dipendente va effettuata anche in relazione alle somme erogate a titolo di interessi e rivalutazione monetaria, a seguito di sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti da lavoro.

Si tratta, infatti, di importi che rientrano nei redditi di lavoro dipendente.

3.4 PARAMETRAZIONE ALL'ORARIO DI LAVORO - ESCLUSIONE

Nessuna rimodulazione del *bonus* va invece effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro (es. rapporto di lavoro *part-time*).

4 RICONOSCIMENTO DEL *BONUS* DA PARTE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Il *bonus* è riconosciuto dai sostituti d'imposta:

- di cui agli artt. 23 e 29 del DPR 600/73 (es. datori di lavoro e committenti, privati e pubblici);
- compresi gli enti erogatori di prestazioni a sostegno del reddito (es. INPS).

4.1 RICHIESTA DA PARTE DEL LAVORATORE - ESCLUSIONE

Il sostituto d'imposta deve riconoscere il *bonus* in via automatica:

- senza necessità di richiesta da parte dei lavoratori o dei beneficiari di prestazioni a sostegno del reddito;
- in aggiunta alle retribuzioni o agli emolumenti sostitutivi erogati.

4.2 VERIFICA DELLE CONDIZIONI RICHIESTE PER USUFRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE

Il sostituto d'imposta deve però verificare che sussistano le condizioni richieste per usufruire dell'agevolazione.

4.2.1 Reddito erogato dal sostituto d'imposta

Il sostituto d'imposta deve quindi verificare che siano rispettati i previsti requisiti reddituali, considerando il reddito di lavoro dipendente o assimilato che si prevede di corrispondere durante il 2014:

- fino alla fine dell'anno (rilevano anche i redditi del 2014 erogati entro il 12.1.2015, rientranti nella c.d. "cassa allargata");
- oppure fino al termine del rapporto di lavoro, se anteriore.

Come osservato dalla Fondazione Studi Consulenti del lavoro, il sostituto d'imposta deve tenere conto anche delle "dinamiche retributive" e delle "modifiche contrattuali programmate" che comportino modificazioni nel calcolo del reddito presunto.

Il sostituto d'imposta, a fronte di variazioni del reddito (es. promozione o premio), potrà effettuare il ricalcolo del *bonus* spettante e recuperarlo nei periodi di paga successivi, anche prima del conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

4.2.2 Redditi derivanti da altri rapporti di lavoro

Il sostituto d'imposta deve tenere conto anche dei redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno, sulla base dei dati comunicati dal lavoratore.

Per effetto del "cumulo" dei redditi derivanti dai diversi rapporti di lavoro, infatti, potrebbero venir meno le condizioni di spettanza del *bonus* (che potrebbero invece sussistere considerando singolarmente i vari rapporti).

Rapporti di lavoro precedenti

In particolare, in caso di "passaggio" da un rapporto di lavoro ad un altro, il nuovo datore di lavoro deve tenere conto di quanto effettuato dal precedente datore, sulla base dei dati indicati nel modello CUD consegnato dal lavoratore (reddito corrisposto, giorni per i quali spettano le detrazioni, eventuale importo del *bonus* già erogato).

Se il nuovo assunto non produce il modello CUD relativo al precedente rapporto di lavoro, il sostituto d'imposta è tenuto a determinare la spettanza del *bonus* e il relativo importo sulla base dei soli dati reddituali a propria disposizione, fermo restando che il lavoratore è tenuto a comunicare al sostituto stesso di non avere i presupposti per il riconoscimento del *bonus*, ad esempio perché sommando i redditi derivanti dai due rapporti di lavoro ha un reddito complessivo superiore a 26.000,00 euro.

Rapporti di lavoro contestuali

La comunicazione del lavoratore di non avere diritto al *bonus* per superamento del limite di 26.000,00 euro di reddito complessivo deve essere effettuata anche in caso di rapporti di lavoro contestuali.

Qualora, invece, l'importo del reddito complessivamente derivante dai rapporti in essere non ecceda i 26.000,00 euro:

- il *bonus* può essere riconosciuto da un solo sostituto d'imposta;
- il lavoratore è quindi tenuto a chiedere agli altri sostituti d'imposta di non riconoscere il *bonus*.

4.2.3 Enti che corrispondono prestazioni a sostegno del reddito

L'ente che corrisponde prestazioni a sostegno del reddito (es. INPS) deve avvalersi dei dati a propria disposizione riguardanti i redditi percepiti dal lavoratore (es. i dati relativi a prestazioni previdenziali direttamente erogate o quelli desunti dal casellario delle pensioni).

4.3 RIPARTIZIONE FRA LE RETRIBUZIONI EROGATE SUCCESSIVAMENTE AL 24.4.2014

Il *bonus* deve essere ripartito fra le retribuzioni erogate successivamente al 24.4.2014 (data di entrata in vigore del DL 66/2014), a partire dal primo periodo di paga utile, rapportandolo al periodo stesso.

In pratica, nella generalità dei casi, il *bonus* è destinato a “spalmarsi” su otto retribuzioni mensili del 2014, a partire da quella di maggio e fino a quella di dicembre.

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, la ripartizione del *bonus* tra le retribuzioni erogate da maggio a dicembre 2014, può avvenire:

- secondo un criterio giornaliero;
- oppure utilizzando altri criteri oggettivi e costanti, in particolare la suddivisione in base ai periodi di paga (generalmente mensili).

Ripartizione su base giornaliera

Per i contribuenti con un reddito complessivo non superiore a 24.000,00 euro che lavorano per tutto l’anno 2014, il previsto *bonus* di 640,00 euro, suddiviso secondo un criterio giornaliero, considerando i 245 giorni che intercorrono dal 1° maggio al 31 dicembre 2014, diventa quindi pari a:

- 80,98 euro, per i mesi con 31 giorni (maggio, luglio, agosto, ottobre e dicembre 2014);
- 78,37 euro, per i mesi con 30 giorni (giugno, settembre e novembre 2014).

Ripartizione su base mensile

Se, invece, si adotta il criterio della suddivisione in base ai periodi di paga mensili, il previsto *bonus* di 640,00 euro, suddiviso per otto mensilità (da maggio a dicembre 2014), diventa di 80,00 euro al mese.

Non è, invece, consentito dividere l’importo del *bonus* di 640,00 euro su base annua per le 12 mensilità, ed erogare 53,33 euro per ciascuno degli otto mesi che vanno da maggio a dicembre 2014 (totale 426,67 euro), erogando solo a conguaglio la differenza (213,33 euro).

4.3.1 Rapporti di lavoro iniziati o cessati nel corso del 2014

In presenza di rapporti di lavoro che “non coprono” tutto l’anno 2014, il *bonus*:

- va preliminarmente parametrato al periodo di lavoro;
- l’importo così determinato va ripartito tra le suddette retribuzioni.

Esempi

Considerando un rapporto di lavoro a tempo indeterminato iniziato l’1.3.2014, con un reddito complessivo IRPEF di 18.000,00 euro:

- il *bonus* spettante sarà di 536,55 euro (640,00 euro per 306 giorni di lavoro su 365 del 2014);
- tale importo di 536,55 euro dovrà essere suddiviso nelle retribuzioni erogate da maggio a dicembre 2014, secondo uno dei criteri sopra indicati.

Considerando, invece, un rapporto di lavoro a tempo determinato iniziato l’1.12.2013 e che si concluderà il 30.11.2014, con un reddito complessivo IRPEF di 20.000,00 euro:

- il *bonus* spettante sarà di 585,64 euro (640,00 euro per 334 giorni di lavoro su 365 del 2014);
- tale importo di 585,64 euro dovrà essere suddiviso nelle retribuzioni erogate da maggio a novembre 2014, secondo uno dei criteri sopra indicati.

4.3.2 Differimento a giugno dell’inizio della corresponsione del *bonus*

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, qualora il sostituto d’imposta, “*per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni*”, non possa riconoscere il *bonus* a partire dalle retribuzioni erogate a maggio 2014:

- potrà provvedervi a partire dalle retribuzioni erogate nel successivo mese di giugno;

- ferma restando la ripartizione dell'intero importo del *bonus* spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014; in tal caso, la somma annua spettante deve quindi essere suddivisa nelle retribuzioni erogate da giugno a dicembre, invece che in quelle erogate da maggio a dicembre.

Il chiarimento in esame risolve quindi il problema dei datori di lavoro che pagano le retribuzioni nei primi giorni del mese successivo al periodo di lavoro (es. pagamento all'inizio di maggio degli stipendi di aprile).

Nella "deroga" prevista dall'Agenzia delle Entrate dovrebbe rientrare anche il caso in cui il datore di lavoro non abbia ricevuto in tempo gli aggiornamenti del *software* utilizzato per la gestione delle paghe.

Peraltro, non è prevista alcuna sanzione per i sostituti d'imposta che dovessero avvalersi "indebitamente" del suddetto slittamento.

Ripartizione su base giornaliera

Per i contribuenti con un reddito complessivo non superiore a 24.000,00 euro che lavorano per tutto l'anno 2014, il previsto *bonus* di 640,00 euro, suddiviso secondo un criterio giornaliero, considerando i 214 giorni che intercorrono dal 1° giugno al 31 dicembre 2014, diventa quindi pari a:

- 89,72 euro, per i mesi con 30 giorni (giugno, settembre e novembre 2014);
- 92,71 euro, per i mesi con 31 giorni (luglio, agosto, ottobre e dicembre 2014).

Ripartizione su base mensile

Se, invece, si adotta il criterio della suddivisione in base ai periodi di paga mensili, il previsto *bonus* di 640,00 euro, suddiviso per sette mensilità (da giugno a dicembre 2014), diventa di 91,43 euro al mese.

4.4 SUPERAMENTO DEL LIMITE DI 26.000,00 EURO

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, se il lavoratore supera il limite di 26.000,00 euro di reddito complessivo per effetto di redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, deve darne comunicazione al sostituto stesso, il quale potrà recuperare il *bonus* già erogato:

- dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi;
- comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Al riguardo, può essere opportuno che il sostituto d'imposta informi i lavoratori, invitandoli a presentare l'eventuale istanza di non riconoscimento del *bonus*.

Come osservato dalla Fondazione Studi Consulenti del lavoro, infatti:

- se il lavoratore non dovesse comunicare al datore di lavoro la non spettanza del *bonus*, "*il sostituto d'imposta riterrà il comportamento concludente ai fini della maturazione del diritto*";
- nel caso di non spettanza del *bonus* in capo al contribuente, "*il sostituto d'imposta non potrà essere soggetto ad alcuna conseguenza*".

4.5 VARIAZIONI DI RETRIBUZIONE CHE DETERMINANO IL DIRITTO AL *BONUS*

Se, invece, le variazioni di retribuzione, in aumento o in diminuzione, comportano la maturazione a favore del lavoratore del diritto al *bonus*, in precedenza non spettante, il sostituto d'imposta deve riconoscerlo:

- a partire dal primo periodo di paga utile;
- ovvero, in mancanza, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Potrebbe essere il caso, ad esempio:

- di un aumento di retribuzione che rende capiente l'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro;
- oppure di una riduzione dell'orario di lavoro che comporta l'erogazione di un reddito inferiore a 26.000,00 euro.

4.6 INDICAZIONE DEL *BONUS* NEI MODELLI CUD

In ogni caso, l'importo del *bonus* riconosciuto dovrà essere indicato nel modello CUD.

4.7 RESTITUZIONE DEL *BONUS* NON SPETTANTE

Il contribuente che abbia comunque percepito dal sostituto d'imposta un *bonus* in tutto o in parte non spettante è tenuto alla sua restituzione in sede di dichiarazione dei redditi per il 2014 (730/2015 o UNICO 2015 PF).

4.8 FRUIZIONE DEL *BONUS* NON RICONOSCIUTO DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Qualora, invece, il *bonus* spettante non sia stato riconosciuto, in tutto o in parte, dal sostituto d'imposta, ad esempio perché relativo a un rapporto di lavoro cessato prima del mese di maggio, potrà essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al 2014.

4.9 DECESSO DEL LAVORATORE

In relazione ai lavoratori deceduti prima dell'inizio dell'erogazione del *bonus*, il credito sarà fruito nella dichiarazione dei redditi del lavoratore presentata da uno degli eredi.

Nel caso in cui, invece, il lavoratore sia deceduto dopo l'inizio dell'erogazione del *bonus*, la parte di credito eventualmente maturata nel periodo di paga in cui è avvenuto il decesso, materialmente percepita dagli eredi, non costituisce reddito per gli stessi.

5 RECUPERO DA PARTE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA DEI *BONUS* CORRISPOSTI

Il sostituto d'imposta recupera le somme attribuite ai lavoratori a titolo di *bonus* utilizzando, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono utilizzabili non solo le "normali" ritenute IRPEF, ma anche le trattenute a titolo di:

- addizionali regionali e comunali all'IRPEF;
- imposta sostitutiva del 10% sui premi di produttività;
- contributo di solidarietà del 3%.

5.1 UTILIZZO DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

In caso di incapienza del suddetto "monte ritenute", sono utilizzabili, per la differenza, i contributi previdenziali:

- dovuti per il medesimo periodo di paga;
- ferme restando le aliquote di computo delle prestazioni pensionistiche.

Il riferimento al "*medesimo periodo di paga*" può creare problemi ai datori di lavoro che pagano le retribuzioni all'inizio del mese successivo, poiché i versamenti contributivi dei dipendenti seguono il criterio di competenza (versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di maturazione), mentre i versamenti delle ritenute fiscali seguono il criterio di cassa (versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento delle retribuzioni).

In tal caso, la Fondazione Studi Consulenti del lavoro ha affermato che, "*in chiave semplificativa, si ritiene possibile compensare i contributi da versare entro il 16 giugno (e successive scadenze) indipendentemente dal disallineamento temporale*".

5.2 COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24

Al fine di consentire il recupero delle somme erogate a titolo di *bonus*, mediante la compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, la ris. Agenzia delle Entrate 7.5.2014 n. 48 ha istituito il

codice tributo "1655", denominato "Recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66".

Modalità di compilazione del modello F24

In sede di compilazione del modello F24:

- il codice tributo "1655" deve essere indicato nella sezione "Erario", in corrispondenza del relativo importo da recuperare (sommatoria dei *bonus* erogati nel mese), che deve essere riportato nella colonna "importi a credito compensati";
- nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." deve essere inserito il mese in cui è avvenuta l'erogazione dei *bonus*, nel formato "00MM";
- nel campo "anno di riferimento" deve essere indicato l'anno in cui è avvenuta l'erogazione dei *bonus*, nel formato "AAAA".

Non applicazione del limite annuo agli importi compensabili

La compensazione nel modello F24 dei *bonus* erogati non rientra nel limite annuo di:

- 700.000,00 euro;
- ovvero 1.000.000,00 di euro, per i subappaltatori edili, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

5.3 MODALITÀ DI RECUPERO DA PARTE DEGLI ENTI PUBBLICI

In relazione agli Enti pubblici, l'Agenzia delle Entrate e l'INPS hanno fornito specifiche istruzioni per il recupero dei *bonus* corrisposti, in considerazione:

- dell'utilizzo dello specifico modello "F24 EP";
- della Gestione contributiva INPS interessata.

5.4 INDICAZIONE DEGLI IMPORTI NEL MODELLO 770

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, gli importi in esame dovranno essere indicati nel modello 770.

6 LAVORATORI SENZA SOSTITUTO D'IMPOSTA

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in presenza delle condizioni richieste, il *bonus* spetta anche ai lavoratori le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto che non è sostituto d'imposta.

Si tratta, ad esempio:

- dei collaboratori familiari, degli autisti e degli altri addetti alla casa;
- dei dipendenti operanti in Italia presso ambasciate e organismi internazionali (es. FAO e NATO).

In tal caso, il *bonus* potrà essere:

- richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al 2014 (730/2015 o UNICO 2015 PF);
- utilizzato in compensazione nel modello F24 o richiesto a rimborso.

7 REGIME FISCALE E CONTRIBUTIVO DEL *BONUS*

Il *bonus* non concorre alla formazione del reddito e, quindi, le somme incassate a tale titolo non sono imponibili ai fini IRPEF, comprese le relative addizionali, neppure se percepite dagli eredi del lavoratore defunto.

La non imponibilità ai fini fiscali comporta anche la non imponibilità ai fini della contribuzione previdenziale e assistenziale.

Inoltre, il *bonus* in esame non dovrebbe rientrare nella base imponibile per la determinazione del TFR.

7.1 EFFETTI AI FINI IRAP

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, i *bonus* riconosciuti dai sostituti d'imposta, non costituendo retribuzione per il percettore, non incidono sul calcolo dell'IRAP dovuta dai soggetti eroganti.

7.2 EFFETTI SUL CREDITO D'IMPOSTA PER LE IMPRESE MARITTIME

Il *bonus* non determina effetti neppure in relazione all'applicazione del credito d'imposta per le imprese marittime, commisurato alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente corrisposti ai marinai imbarcati su navi iscritte nel registro internazionale (ai sensi dell'art. 4 co. 1 del DL 457/97 conv. L. 30/98).