



Bonus Irpef: le modalità operative

di Angelo Vitale

Tag: #mercatodellavoro, #documenti, #consulentilavoro.

Dopo il Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66 (pubblicato nella GURI del 24.4 ed entrato in vigore lo stesso giorno) l'Agenzia delle Entrate ha tempestivamente emanato la [Circolare n. 8/E del 28 aprile 2014](#) con riferimento all'introdotta *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati* (art. 1).

A seguire si legge, dal Servizio del Bilancio del Senato della Repubblica, la *Nota di lettura n. 45*, elaborata in sede di esame per la conversione in legge del D.L., la quale, sempre con riferimento all'art. 1 (in calce tra la documentazione), riconosce come *non sia verificabile in modo puntuale* la quantificazione degli *effetti finanziari di cassa* richiedendo, a tal fine, ogni *elemento informativo aggiuntivo*.

Pur essendo stato inserito tra le *Altre detrazioni* di cui all'art. 13 del TUIR il bonus in argomento costituisce, per espressa previsione nell'introdotta co. 1-bis, un *credito* al verificarsi di determinati *presupposti*.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate per la verità non fornisce elementi diversi da quelli già presenti nella disposizione lasciando irrisolti alcuni dubbi emersi dalla prima lettura.

L'individuazione dei soggetti, la determinazione del reddito e la definizione del c.d. *Bonus fiscale* è affidato *automaticamente* al sostituto d'imposta (che assicurerà anche per il tramite del rispettivo consulente del lavoro questo ulteriore servizio) *senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari* e, quindi, in assenza di un coinvolgimento del lavoratore (soggetto) beneficiario salvo il caso in cui, se in possesso di altri redditi – che superano il *reddito complessivo* di € 26.000,00 –, si rende necessaria la *comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà* [facoltà!?] *recuperare il credito eventualmente erogato*. Dovrà operare tenendo conto, altresì, dei *dati di cui i sostituti d'imposta entrano in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno 2014* (a maggior ragione, per esempio, nel caso di “trasferimento” di azienda o di ramo o trasferimenti nell'ambito di un gruppo d'impresa).

Il credito, *non imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizioni regionale e comunale*, sarà pari, per il solo 2014:

- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
- 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.

A tal proposito, in linea con il disposto normativo, viene chiarito che il reddito – di lavoro e assimilato (non tutte ma solo se reddito da co.co.co./co.co.pro, borse di studio, soci cooperative, L.S.U.) – deve essere determinato dal sostituto d'imposta, come sopra introdotto, *sulla base dei dati reddituali a loro disposizione e al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e*

delle relative pertinenze, ricordando che per *abitazione principale* deve intendersi *quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente*. Il legislatore, nel far riferimento al reddito, si ritiene – ma la Circolare, qualora necessario, non lo chiarisce – che dalla determinazione di cui sopra vanno escluse le somme totalmente o parzialmente esenti (es. contributi alle casse sanitarie, trasferte, fringe benefit).

Appurati i citati due dei *tre presupposti*, il sostituto deve constatare che in capo al beneficiario si individuino un'imposta lorda, determinata su detti redditi, di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti: la Circolare n. 8 chiarisce che, per aderire al dettato normativo, non rileva ogni altra diversa detrazione quali, ad esempio, quelle per detrazioni per carichi di famiglia.

Sostanzialmente, quindi, sono esclusi dal c.d. bonus coloro che percepiscono redditi (anche di pensione) inferiori a € 8.145,00 e quelli che percepiscono redditi superiori a € 26.000,00.

Ultimate le verifiche si procederà a *determinare la spettanza del credito e il relativo importo* rapportandolo al periodo di lavoro nell'anno determinato considerando il numero di giorni lavorati nell'anno (interruzione del lavoro dopo maggio o assunzione nel corso del 2014).

La relazione tecnica rappresenta l'importo del credito nella seguente tabella:

Reddito (euro)	Importo del credito (euro)
<i>Fino a 24.000</i>	<i>640</i>
<i>Oltre 24.000 fino a 26.000</i>	<i>$640 * [1 - (rdt-24.000) / (26.000-24.000)]$</i>
<i>Oltre 26.000</i>	<i>0</i>

A partire dalle retribuzioni erogate nel mese di maggio il sostituto procederà a liquidare il credito utilizzando, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile (individuate in, a titolo di esempio, le ritenute relative all'IRPEF, alle addizionali regionale e comunale nonché le ritenute relative all'imposta sostitutiva sui premi di produttività o al contributo di solidarietà) e, ove non sufficienti, utilizzerà le somme dei contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga (per le relative modalità si attendono apposite istruzioni). A proposito un'unica lettura dei commi 6 e 7 dell'art. 1 evidenzia come la previsione dell'utilizzo dei contributi previdenziali dovuti si pone in contrasto con l'individuazione del solo Istituto (se pur oramai sono stati trasferiti le maggiori gestioni, l'INPDAP ad esempio) chiamato a recuperare i contributi; da qui la domanda: sono solo, quindi, utilizzabili i soli contributi previdenziali dovuti all'INPS?

Il credito, così determinato e riconosciuto, dovrà essere esposto nel CUD. Si tratta solo del riconosciuto, anche se diverso dal liquidato? Dubbio che sorge allorché la circolare dell'AE indica che gli importi non versati dovranno essere indicati nel modello 770.

Le operazioni di cui sopra attengono, naturalmente, ai soggetti che rivestono la qualifica di "sostituto d'imposta". Qualora il beneficiario (esempio nel caso di colf), pur in possesso dei redditi che possono beneficiare del credito, riceva somme da un soggetto diverso dovrà richiedere il credito stesso nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2014. Richiesta che dovrà pure essere formulata nel caso il bonus non sia stato riconosciuto, in tutto o in parte, dai sostituti d'imposta.

Di seguito il testo della disposizione (coordinata anche con la prassi) in commento.

Angelo Vitale
Consulente del lavoro
ADAPT Professionale Fellow

 @VitaleAngelo

DECRETO-LEGGE 24 aprile 2014, n. 66

(GU n.95 del 24-4-2014, *Entrata in vigore 24-4-2014*)

Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale.

Art. 1

Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

PREMESSA

L'articolo 1 del [decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66](#) (di seguito, decreto), concernete la "*Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*", con la finalità di ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sul lavoro e nella prospettiva di una complessiva revisione del prelievo finalizzata alla riduzione strutturale del cuneo fiscale, riconosce un credito ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti.

L'importo del credito è di 640 euro per i possessori di reddito complessivo non superiore a 24.000 euro; in caso di superamento del predetto limite di 24.000 euro, il credito decresce fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 26.000 euro.

Per consentirne una rapida fruizione da parte dei beneficiari, il decreto prevede che il credito sia riconosciuto automaticamente da parte dei sostituti d'imposta, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari stessi. Il credito spettante è attribuito dai sostituti d'imposta ripartendone il relativo ammontare sulle retribuzioni erogate a partire dal primo periodo di paga utile successivo alla data di entrata in vigore del decreto.

Il credito in esame è riconosciuto per l'anno 2014, in attesa dell'intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015.

1. In attesa dell'intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015 e mediante l'utilizzo della dotazione del fondo di cui all'articolo 50, comma 6, al fine di ridurre nell'immediato la pressione fiscale e contributiva sul lavoro e nella prospettiva di una complessiva revisione del prelievo finalizzata alla riduzione strutturale del cuneo fiscale, finanziata con una riduzione e riqualificazione strutturale e selettiva della spesa pubblica, all'articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), dopo il comma 1 è inserito il seguente:

Art. 13 Altre detrazioni (Testo in vigore dal 24-4-2014)

1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a:
 - a) 1.880 euro, se il reddito complessivo non supera 8.000 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro;

- b) 978 euro, aumentata del prodotto tra 902 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 20.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.000 euro ma non a 28.000 euro;
 - c) 978 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 55.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 27.000 euro.
- 1-bis. Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, è riconosciuto un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:*
- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;*
 - 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.*
2. ...
3. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quella di cui al comma 1 del presente articolo, rapportata al periodo di pensione nell'anno, pari a:
- a) 1.725 euro, se il reddito complessivo non supera 7.500 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro;
 - b) 1.255 euro, aumentata del prodotto tra 470 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.500 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 7.500 euro ma non a 15.000 euro;
 - c) 1.255 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 55.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 40.000 euro.
4. Se alla formazione del reddito complessivo dei soggetti di età non inferiore a 75 anni concorrono uno o più redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), spetta una detrazione dall'imposta lorda, in luogo di quella di cui al comma 3 del presente articolo, rapportata al periodo di pensione nell'anno e non cumulabile con quella prevista al comma 1, pari a:
- a) 1.783 euro, se il reddito complessivo non supera 7.750 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 713 euro;
 - b) 1.297 euro, aumentata del prodotto tra 486 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 15.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.250 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 7.750 euro ma non a 15.000 euro;
 - c) 1.297 euro, se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 55.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 40.000 euro.
5. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 50, comma 1, lettere e), f), g), h) e i), ad esclusione di quelli derivanti dagli assegni

periodici indicati nell'articolo 10, comma 1, lettera c), fra gli oneri deducibili, 53, 66 e 67, comma 1, lettere i) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste ai commi 1, 2, 3 e 4 del presente articolo, pari a:

- a) 1.104 euro, se il reddito complessivo non supera 4.800 euro;
- b) 1.104 euro, se il reddito complessivo è superiore a 4.800 euro ma non a 55.000 euro.

La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 50.200 euro.

5-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi derivanti dagli assegni periodici indicati fra gli oneri deducibili nell'articolo 10, comma 1, lettera c), spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste dai commi 1, 2, 3, 4 e 5, in misura pari a quelle di cui al comma 3, non rapportate ad alcun periodo nell'anno.

6. Se il risultato dei rapporti indicati nei commi 1, 3, 4 e 5 è maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.

6-bis. Ai fini del presente articolo il 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.

Art. 10 Oneri deducibili (Testo in vigore dal 1-1-2014)

3-bis. 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. *periodo soppresso dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388.* Sono pertinenze le cose immobili di cui all'articolo 817 (1. Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. 2. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima.) 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.

"1-bis. Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, è riconosciuto un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:

- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
- 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro."

Art. 49 Redditi di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 1-1-2004)

1. Sono 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.
2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:
 - a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
 - b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma (*Il giudice, quando pronuncia sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro, deve determinare, oltre gli interessi nella misura legale, il maggior danno eventualmente subito dal lavoratore per la diminuzione di valore del suo credito, condannando al pagamento della somma relativa con decorrenza dal giorno della maturazione del diritto*), del codice di procedura civile.

Art. 50 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 1-1-2004)

1. Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente:
 - a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
 - b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato;
 - c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;
 - c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.
 - d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della [legge 20 maggio 1985, n. 222](#), nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della [legge 26 luglio 1974, n. 343](#);
 - e) i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della [legge 23 dicembre 1996, n. 662](#);

- f) le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del Tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;
- g) le indennità di cui all'articolo 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'articolo 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816 nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica;
- h) le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP) ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione;

h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al [decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124](#), comunque erogate;

- i) gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 41.
 - l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.
2. I redditi di cui alla lettera a) del comma 1 sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente a condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, che nel suo statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati.
3. Per i redditi indicati alle lettere e), f), g), h) e i) del comma 1 l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente non comporta le detrazioni previste dall'articolo 13.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

1. I SOGGETTI BENEFICIARI

Il comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, introdotto dall'articolo 1 del decreto, prevede che *“Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, è riconosciuto un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:*

- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
- 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.”.

Il comma 1-bis citato richiede di verificare tre presupposti per la maturazione del diritto al credito, legati alla tipologia di reddito prodotto, alla sussistenza di un'imposta a debito dopo aver apportato le detrazioni per lavoro, nonché all'importo del reddito complessivo.

Potenziati beneficiari del credito sono innanzitutto i contribuenti il cui reddito complessivo è formato:

- dai redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR;

- dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, del TUIR, di seguito specificati:
 - compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative (lett. a);
 - le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità (lett. b);
 - somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale (lett. c);
 - redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lett. c-bis);
 - remunerazioni dei sacerdoti (lett. d);
 - le prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. n. 124 del 1993 comunque erogate (lett. h-bis);
 - compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (lett. l).

I contribuenti titolari dei redditi in precedenza indicati devono altresì avere un'imposta lorda, determinata su detti redditi, di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti in base al comma 1 dell'art. 13 del TUIR.

Al riguardo si ricorda che l'importo delle detrazioni di cui al comma 1 dell'art. 13 del TUIR è stato modificato dall'art. 1, comma 127, della [legge 27 dicembre 2013, n. 147](#) (legge di stabilità per il 2014) e che per la determinazione di dette detrazioni il reddito complessivo va assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze (cfr. comma 6-bis dell'art. 13 del TUIR).

Non rileva la circostanza che l'imposta lorda del contribuente generata dai redditi di lavoro dipendente e assimilati sia ridotta o azzerata da detrazioni diverse da quelle previste dall'art. 13, comma 1, del TUIR, quali, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia previste dall'articolo 12 del medesimo TUIR.

Per aver diritto al credito è necessario, infine, che il contribuente sia titolare di un reddito complessivo per l'anno d'imposta 2014 non superiore a 26.000 euro.

Anche il reddito complessivo rilevante ai fini in esame è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze (cfr. comma 6-bis dell'art. 13 del TUIR).

Per quanto detto sono esclusi dal credito:

- i contribuenti il cui reddito complessivo non è formato dai redditi specificati dal comma 1-bis;
- i contribuenti che non hanno un'imposta lorda generata da redditi specificati al comma 1-bis superiore alle detrazioni per lavoro dipendente e assimilati, spettanti in base all'art. 13, comma 1, del TUIR;
- i contribuenti che, pur avendo un'imposta lorda "capiante", sono titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000.

2. Il credito di cui al comma precedente è rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

3. LE MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL CREDITO

I sostituti di imposta devono determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a loro disposizione. In particolare, i sostituti d'imposta devono effettuare le verifiche di spettanza del credito e del relativo importo in base al

reddito previsionale e alle detrazioni riferiti alle somme e valori che il sostituto corrisponderà durante l'anno, nonché in base ai dati di cui i sostituti d'imposta entrano in possesso, ad esempio, per effetto di comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno 2014.

Per espressa previsione del comma 2 dell'articolo 1 del decreto, il credito "è *rapportato al periodo di lavoro nell'anno*". Per tale ragione, ove ricorrano i presupposti per fruirla, il credito di euro 640, o il minore importo spettante per effetto della riduzione prevista per i titolari di reddito complessivo superiore a euro 24.000 ma non a euro 26.000, deve essere rapportato in relazione alla durata, eventualmente inferiore all'anno, del rapporto di lavoro, considerando il numero di giorni lavorati nell'anno.

Al riguardo si precisa che il calcolo del periodo di lavoro nell'anno 2014 va effettuato tenendo conto delle ordinarie regole applicabili a ciascuna tipologia di reddito beneficiaria, non prevedendo il decreto delle deroghe a tal riguardo.

3. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano per il solo periodo d'imposta 2014.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati

PREMESSA

... Il credito in esame è riconosciuto per l'anno 2014, in attesa dell'intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015.

4. Per l'anno 2014, i sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), riconoscono il credito eventualmente spettante ai sensi dell'articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), come modificato dal presente decreto, ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile. Il credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), è riconosciuto, in via automatica, dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#).

Art. 23 Ritenute sui redditi di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 13-7-2011)

1. Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

1-bis. I soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente pre-

stato all'estero di cui all'articolo 48, concernente determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono in ogni caso operare le relative ritenute.

2. La ritenuta da operare è determinata:

a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), corrisposti in ciascun periodo di paga, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito, ed effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del citato testo unico, rapportate al periodo stesso. Le detrazioni di cui all'articolo 12 del citato testo unico sono riconosciute se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza, il codice fiscale dei soggetti per i quali si usufruisce delle detrazioni e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. *periodo soppresso dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244*; La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi. L'omissione della comunicazione relativa alle variazioni comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni.

b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando a mese i corrispondenti scaglioni annui di reddito;

c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituto nel biennio precedente, effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del medesimo testo unico;

d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17, comma 1, secondo periodo, e comma 2-bis, terzo periodo, dello stesso testo unico;

d-bis) ...;

e) sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi del lavoratore dipendente, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

3. I soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) e b) del comma 2, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti a norma degli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'articolo

15 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui al comma 1, lettere c) e f), dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. In caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituto può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero, di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo di imposta. Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dello 0,50 per cento mensile, che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. *Periodo soppresso dal d.lgs. 23 dicembre 1999, n. 505.* Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

4. Ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituto può chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti. A tal fine il sostituto deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati ad effettuare le ritenute. *Periodo soppresso dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311.* La presente disposizione non si applica ai soggetti che corrispondono trattamenti pensionistici.

5. ...

Art. 24. Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (Testo in vigore dal 1-1-2008)

1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 48-bis del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 16, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico, la ritenuta è operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.

1-bis. Sulla parte imponibile dei compensi di cui all'articolo 48-bis, comma 1, lettera d-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è ope-

rata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali vigenti.

1-ter. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.

1-quater. Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari di cui all'articolo 50, comma 1, lettera h-bis) del TUIR è operata una ritenuta con l'aliquota stabilita dagli articoli 11 e 14 del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

2. 2.

Art. 29. Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato (Testo in vigore dal 1-1-2005)

1. Le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che corrispondono le somme e i valori di cui all'articolo 23, devono effettuare all'atto del pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti. La ritenuta è operata con le seguenti modalità:

- a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), aventi carattere fisso e continuativo, con i criteri e le modalità di cui al comma 2 dell'articolo 23;
- b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, nonché su ogni altra somma o valore diversi da quelli di cui alla lettera a) e sulla parte imponibile delle indennità di cui all'articolo 48, commi 5, 6, 7 e 8, del citato testo unico, con la aliquota applicabile allo scaglione di reddito più elevato della categoria o classe di stipendio del percipiente all'atto del pagamento o, in mancanza, con l'aliquota del primo scaglione di reddito;
- c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituto nel biennio precedente, al netto delle deduzioni di cui agli articoli 11 e 12, commi 1 e 2, del medesimo testo unico;
- d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17, dello stesso testo unico;
- e) sulla parte imponibile delle somme e valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

2. Gli uffici che dispongono il pagamento di emolumenti aventi carattere fisso e continuativo devono effettuare entro il 28 febbraio o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto, se questa è anteriore all'anno, il conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, con le modalità in esso stabilite. A tal fine, all'inizio del rapporto, il sostituto deve specificare quale delle opzioni previste al comma 3 dell'articolo 23 intende adottare. Ai fini delle operazioni di conguaglio i soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare ai predetti uffici, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare

delle somme corrisposte, l'importo degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro e le ritenute effettuate. Per le somme e i valori a carattere ricorrente la comunicazione deve essere effettuata su supporto magnetico secondo specifiche tecniche approvate con apposito decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze. Qualora, alla data di cessazione del rapporto di lavoro, l'ammontare degli emolumenti dovuti non consenta la integrale applicazione della ritenuta di conguaglio, la differenza è recuperata mediante ritenuta sulle competenze di altra natura che siano liquidate anche da altro soggetto in dipendenza del cessato rapporto di lavoro. Si applicano anche le disposizioni dell'articolo 23, comma 4.

3. Le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, che corrispondono le somme e i valori di cui al comma 1, effettuano, all'atto del pagamento, una ritenuta d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con i criteri indicati nello stesso comma. Le medesime amministrazioni, all'atto del pagamento delle indennità e degli assegni vitalizi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, applicano una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, commisurata alla parte imponibile di dette indennità e assegni, con le aliquote determinate secondo i criteri indicati nel comma 1. Si applicano le disposizioni di cui al comma 2.
4. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori di cui ai commi precedenti non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.
5. Le amministrazioni di cui al comma 1, e quelle di cui al comma 3, che corrispondono i compensi e le altre somme di cui agli articoli 24, 25, 25-bis, 26 e 28 effettuano all'atto del pagamento le ritenute stabilite dalle disposizioni stesse.

Agenzia delle Entrate, [Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E](#) – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

2. I SOSTITUTI DI IMPOSTA TENUTI AL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO

L'articolo 1, comma 4, del decreto prevede che, per l'anno 2014, i sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riconoscono il credito eventualmente spettante ai sensi dell'articolo 13 del TUIR, come modificato dall'articolo 1 del decreto, *"in via automatica"* e *"ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile"*.

Si rammenta che ai sensi del primo comma dell'art. 23 del DPR n. 600 del 1973 sono sostituti d'imposta, tenuti ad applicare la ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta dovuta dai percipienti sui redditi di lavoro dipendente:

- gli enti e le società indicati nell'art. 73, comma 1, del TUIR;
- le società e associazioni indicate nell'art. 5 del TUIR;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- le imprese agricole;

- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- il curatore fallimentare;
- il commissario liquidatore;
- il condominio.

I medesimi soggetti, in base al primo comma dell'art. 24 del DPR n. 600 del 1973, sono tenuti ad applicare la ritenuta a titolo d'acconto dell'imposta dovuta dai percipienti sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente da essi corrisposti.

Per effetto del richiamo ai sostituti d'imposta di cui all'art. 29 del DPR n. 600 del 1973, sono tenuti a riconoscere il credito anche:

- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo;
- le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale.

I soggetti in precedenza indicati, al ricorrere delle condizioni previste dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR, sono tenuti a riconoscere il credito *"in via automatica"*.

Ciò comporta che i sostituti d'imposta, che erogano le tipologie di redditi che conferiscono ai beneficiari il diritto al credito, devono riconoscere il credito spettante, in aggiunta alle retribuzioni erogate, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari.

Il credito, per espressa previsione del comma 4 dell'art. 1 del decreto, è riconosciuto *"ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile"*.

Considerata la data di entrata in vigore del decreto, i sostituti d'imposta riconosceranno il credito spettante ai beneficiari a partire dalle retribuzioni erogate nel mese di maggio. Solo nella particolare ipotesi in cui ciò non sia possibile per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, i sostituti riconosceranno il credito a partire dalle retribuzioni erogate nel successivo mese di giugno, ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014.

6. Il credito di cui all'articolo 13, comma 1-*bis*, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso. A tal fine, il sostituto d'imposta utilizza, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, in relazione ai quali, limitatamente all'applicazione del presente articolo, non si procede al versamento della quota determinata ai sensi del presente articolo, ferme restando le aliquote di computo delle prestazioni. L'importo del credito riconosciuto e indicato nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CUD).
7. L'INPS recupera i contributi di cui al comma 5 non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.

Agenzia delle Entrate, **Circolare 28 aprile 2014, n. 8/E** – Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - *Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*

4. GLI ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA

Il comma 5 dell'articolo 1 del decreto stabilisce che *“Il credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, del TUIR è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso. A tal fine, il sostituto d'imposta utilizza, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, in relazione ai quali, limitatamente all'applicazione del presente articolo, non si procede al versamento della quota determinata ai sensi del presente articolo, ferme restando le aliquote di computo delle prestazioni.*

Il comma 6 stabilisce che *“L'INPS recupera i contributi di cui al comma 5 non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.*

I commi 5 e 6 stabiliscono gli adempimenti dei sostituti d'imposta nell'erogazione del credito e forniscono le regole da seguire in caso di incapacienza del sostituto in modo da assicurare la percezione del credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis nello stesso periodo di paga a tutti coloro che ne hanno diritto.

In particolare, il comma 5 dispone che il sostituto d'imposta, al fine di erogare il credito indicato nell'articolo 13, comma 1-bis, utilizza l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga. Al riguardo, si fa presente che rientrano nell'ammontare complessivo utilizzabile, a titolo di esempio, le ritenute relative all'IRPEF, alle addizionali regionale e comunale nonché le ritenute relative all'imposta sostitutiva sui premi di produttività o al contributo di solidarietà.

In caso di incapacienza del monte ritenute tale da non consentire l'erogazione nello stesso periodo di paga a tutti i percipienti che ne hanno diritto, è previsto che il sostituto d'imposta utilizza, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, i quali non devono quindi essere versati.

I contributi utilizzati per l'erogazione del credito di cui all'articolo 13, comma 1-bis, determinati dall'incapienza del monte ritenute e non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali, sono scomputati dall'INPS dall'ammontare delle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.

L'importo del credito riconosciuto è indicato nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CUD).

Gli importi non versati per effetto delle disposizioni in commento dovranno essere indicati nel modello 770.

5. I CONTRIBUENTI SENZA SOSTITUTO D'IMPOSTA

I soggetti titolari nel corso dell'anno 2014 di redditi di lavoro dipendente e dei redditi assimilati indicati nell'art. 1-bis dell'art. 13 del TUIR, le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto che non è sostituto di imposta, tenuto al riconoscimento del credito in via automatica, possono richiedere il credito nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2014, secondo modalità che saranno specificate nei modelli delle dichiarazioni dei redditi, e, conseguentemente, utilizzarlo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero richiederlo a rimborso.

La possibilità di richiedere il credito nella dichiarazione dei redditi si applica anche ai contribuenti per i quali il credito in commento, spettante per l'anno d'imposta 2014, non sia stato riconosciuto, in tutto o in parte, dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ad esempio perché relativo a un rapporto di lavoro cessato prima del mese di maggio.

6. IL CREDITO NON SPETTANTE

Fermo restando che i sostituti d'imposta devono riconoscere in via automatica il credito in base alle informazioni in loro possesso, i contribuenti che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio, ad esempio perché titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000 derivante da redditi diversi da quelli erogati dal sostituto d'imposta, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Si ricorda che il reddito complessivo ai sensi dell'articolo 13, comma 6-*bis*, del TUIR, va 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*, dello stesso TUIR.

Il contribuente che abbia comunque percepito dal sostituto d'imposta un credito di cui al comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR in tutto o in parte non spettante è tenuto alla restituzione dello stesso in sede di dichiarazione dei redditi.

7. LA RILEVANZA DEL CREDITO

Per espressa previsione del comma 1-*bis* dell'art. 13, il credito "*non concorre alla formazione del reddito*" e, quindi, le somme incassate a tale titolo non sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionale e comunale.

Non costituendo retribuzione per il percettore, i crediti non incidono sul calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive dei soggetti eroganti.

8. In relazione alla effettiva modalità di fruizione del credito di cui ai precedenti commi, il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le necessarie variazioni di bilancio compensative, anche tra l'entrata e la spesa, al fine di consentirne la corretta rappresentazione contabile.

Senato della Repubblica

Dossier di documentazione - Servizio del Bilancio

Nota di lettura - n. 45

Conversione in legge del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, recante misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale

L'articolo in esame mira a ridurre la pressione fiscale e contributiva sul lavoro, c.d. cuneo fiscale, per l'anno 2014, in attesa di un intervento di riduzione strutturale del cuneo stesso da attuare con la legge di stabilità per il 2015.

A tal fine, il comma 1 inserisce nell'articolo 13 del D.P.R. n. 917 del 1986 (testo unico delle imposte sui redditi), dopo il comma 1, il comma 1-*bis* il quale riconosce al contribuente, qualora l'imposta lorda sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1 (detrazione da lavoro dipendente), un credito, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari:

- 1) a 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24.000 euro;
- 2) a 640 euro, se il reddito complessivo è compreso tra 24.000 e 26.000 euro. In particolare, in questo caso il credito è proporzionale al rapporto tra l'importo di 26.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000 euro.

Il credito è riconosciuto ai percettori dei redditi di cui agli articoli 49 (redditi da lavoro dipendente), con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a) (pensioni e somme di denaro per crediti di lavoro ricevute in seguito a sentenze) e 50 (redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente), comma 1, lettere a), b), c), *c-bis*), d), *h-bis*) e l) del D.P.R. n. 917 del 1986 (testo unico delle imposte sui redditi).

I commi 2 e 3 specificano che il credito riconosciuto dall'articolo in esame è rapportato al pe-

riodo di lavoro nell'anno ed è applicato per il solo periodo d'imposta 2014.

Il comma 4 demanda ai sostituti di imposta di cui agli articoli 23 e 29 del D.P.R. n. 600 del 1973, per l'anno 2014, il riconoscimento al contribuente, in via automatica, del credito di imposta in esame con obbligo di ripartizione fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile.

A tal fine, il comma 5 autorizza il sostituto d'imposta ad utilizzare, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga e, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti per il medesimo periodo di paga, i quali, pertanto, non dovranno essere versati nei limiti della quota usata per il credito, ferme restando le aliquote di computo delle prestazioni. L'importo del credito riconosciuto è indicato dal sostituto d'imposta nella certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CUD).

Il comma 6 autorizza l'INPS a recuperare i contributi di cui al comma 5 non versati dai sostituti di imposta alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario nella sua qualità di sostituto d'imposta.

Il comma 7, infine, autorizza il Ministro dell'economia e delle finanze ad apportare, con propri decreti, le necessarie variazioni di bilancio compensative, anche tra l'entrata e la spesa, al fine di consentire la corretta rappresentazione contabile del credito d'imposta di cui trattasi.

La RT rappresenta l'importo del credito nella seguente tabella:

Reddito (euro)	Importo del credito (euro)
Fino a 24.000	640
Oltre 24.000 fino a 26.000	$640 * [1 - (rdt-24.000) / (26.000-24.000)]$
Oltre 26.000	0

La RT stima, sulla base dell'analisi condotta con il modello di microsimulazione IRPEF basato sui dati delle dichiarazioni dei redditi presentate nel 2012, un costo di competenza annua per l'anno 2014 di circa 6.655,3 milioni di euro con pari effetti sull'indebitamento netto.

Gli effetti finanziari di cassa presentano un profilo temporale diverso da quelli di competenza, come mostra la tabella seguente:

	2014	2015	2016
Credito	- 5.823,4	- 831,9	0,0

Nel riepilogo degli effetti finanziari del provvedimento l'operazione è classificata nella voce "minori entrate tributarie". La RT, tuttavia, avverte che sarà l'Istat a stabilire la classificazione definitiva sulla base delle regole del SEC (con particolare riferimento a quelle 2010) e che al momento non è possibile escludere che una parte degli sgravi possa essere contabilizzata dal lato della spesa (trasferimenti alle famiglie) alla stregua di altri crediti di imposta.

Al riguardo, si rileva in primo luogo che la quantificazione operata dalla RT, essendo basata su un modello di microsimulazione IRPEF, non è verificabile in modo puntuale, anche se ad una prima ricostruzione utilizzando dati tratti dalla banca dati "Magister" - del ministero dell'economia e delle finanze anno 2011 - si perviene ad un dato compatibile con quello esposto in relazione tecnica¹. Si richiama inoltre l'attenzione sulla circostanza che i dati assunti a riferimento sono quelli relativi all'esercizio d'imposta dell'anno 2011, essendo state considerate le dichiarazioni dei redditi presentate nell'anno 2012. In proposito, pur prendendo atto dell'avvenuta estrapolazione dei dati all'anno di riferimento, si chiede un chiarimento circa il mancato utilizzo dei pertinenti dati rivenienti dalle dichiarazioni 2013. Sarebbe altresì opportuno avere qualche elemento informativo aggiuntivo che consenta di verificare le ipotesi ed i parametri posti a base della "estrapolazione" all'anno in corso (ad esempio conoscere le variazioni che sono state registrate per i redditi interessati dalla misura in commento tra l'esercizio considerato dalla microsimulazione (2011) e quello successivo (2012) in relazione al quale l'Amministrazione fi-

nanziaria dovrebbe poter disporre dei relativi dati).

Si osserva inoltre che sarebbe utile acquisire anche specifiche informazioni (numero dei soggetti, con la separata indicazione dei co.co.co², reddito medio ed ammontare medio di detrazioni e deduzioni sul reddito) riguardanti quella fascia di contribuenti in relazione ai quali l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1 dell'articolo 13, pur avendo un reddito superiore a 8.000 euro annui, che corrisponde alla no tax area, ma non superiore a 26.000 euro.

Si evidenzia poi che la stessa RT afferma che, nonostante la classificazione dell'operazione sia interamente imputata, nel riepilogo degli effetti finanziari del provvedimento, nella voce "minori entrate tributarie", l'Istat, sulla scorta delle regole di contabilizzazione stabilite dal Sistema europeo dei conti (Sec) 2010³ potrebbe contabilizzare una parte degli sgravi dal lato della spesa (trasferimenti alle famiglie). Tale possibilità sembra sorgere in relazione al fatto che una parte dei crediti d'imposta in esame siano "pagabili", cioè comportino un effettivo esborso al beneficiario nella misura in cui il credito superi il debito d'imposta (cfr. il Regolamento (UE) n. 549/2013, 20.168). In tal caso il Sec 2010 prevede che il credito in questione sia classificato come spesa e registrato come tale per l'importo totale ai fini del calcolo dell'indebitamento netto delle Amministrazioni pubbliche. La possibilità che il credito d'imposta sia del tipo "pagabile", nel senso esplicitato sopra, sembra emergere con riferimento ai contribuenti la cui imposta lorda sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1 (detrazione da lavoro dipendente) ma inferiore al credito stesso, nonché per i contribuenti che non sono incapienti per la sola detrazione da lavoro dipendente ma lo sono una volta considerate le altre tipologie di detrazioni⁴. Sarebbe utile acquisire ulteriori informazioni circa il numero dei contribuenti per i quali il credito d'imposta potrebbe dar luogo ad un effettivo esborso (e quindi qualificarsi come "pagabile") e il conseguente ammontare di maggior spesa che ne potrebbe derivare in luogo delle minori entrate contabilizzate nel prospetto riepilogativo degli effetti finanziari della norma. Occorre precisare che in base al Sec 2010 la classificazione dei crediti di imposta "pagabili" come spese anziché minori entrate, pur non incidendo sul risultato differenziale (accreditamento/indebitamento) dell'amministrazione pubblica, influisce sulla individuazione dell'indicatore della pressione fiscale e sul livello della spesa pubblica, nonché sui corrispondenti rapporti rispetto al PIL (cfr. il Regolamento (UE) n. 549/2013, 20.168).

Con riferimento al comma 6, andrebbe altresì valutata l'opportunità di prevedere che anche gli altri enti previdenziali debbano poter recuperare l'importo dei contributi non incassati, portando le relative somme in compensazione con l'ammontare delle ritenute fiscali da versare all'Era-rio.

¹ In particolare in base ad ipotesi di suddivisione degli scaglioni per i quali risultano disponibili i dati ed in base all'assunzione che il reddito complessivo approssimi il reddito imponibile dei lavoratori dipendenti, si perviene ad un numero di soggetti beneficiari pari a circa 10 mln di unità, ai quali attribuendo il credito di imposta di 640 euro, si ottiene un valore dell'ordine di quello esposto in RT.

² In relazione in particolare ai co.co.co a progetto non è infatti da escludere che ci siano più committenti contemporaneamente, con la possibile conseguenza di una erogazione del bonus plurima da parte dei sostituti d'imposta; in tal caso, i percipienti dovrebbero restituire le somme non dovute in sede di conguaglio o di dichiarazione dei redditi nell'esercizio successivo (si veda Circolare n. 8/E del 28 aprile 2014, pagg. 9-10). Tale eventualità, stante il lasso temporale tra il momento di percezione e quello di restituzione, potrebbe determinare effetti finanziari in termini di cassa in relazione ai quali appaiono opportuni approfondimenti del Governo.

³ Cfr. il Regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 maggio 2013 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0549&from=EN>.

⁴ Tale possibilità sembra avvalorata dalla Circolare n. 8/E, relativa all'articolo in esame, emessa dall'Agenzia delle entrate in data 28 aprile 2014 nella parte in cui afferma che "Non rileva la circostanza che l'imposta lorda del contribuente generata dai redditi di lavoro dipendente e assimilati sia ridotta o azzerata da detrazioni diverse da quelle previste

dall'art. 13, comma 1, del TUIR, quali, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia previste dall'articolo 12 del me-
desimo" TUIR,
[http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circola-
la-
ri/archivio+circolari/circolari+2014/aprile+2014/circolare+n.+8e+del+28+aprile+2014/CIRCOLARE++n++8
E+del+28+aprile+2014.pdf](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/provvedimenti+circolari+e+risoluzioni/circola-
la-
ri/archivio+circolari/circolari+2014/aprile+2014/circolare+n.+8e+del+28+aprile+2014/CIRCOLARE++n++8
E+del+28+aprile+2014.pdf)