

Reggio Emilia, li 29/07/2014

Bonus erogati ai lavoratori dipendenti e assimilati - Modalità di recupero da parte dei sostituti d'imposta

INDICE

1	Premessa	2
2	Disciplina prevista dal testo originario del DL 66/2014	2
2.1	<i>Utilizzo delle ritenute fiscali</i>	2
2.2	<i>Utilizzo dei contributi previdenziali</i>	2
3	Disciplina prevista in sede di conversione del DL 66/2014	3
3.1	Compensazione nel modello F24	3
3.1.1	Modalità di compilazione del modello F24	3
3.1.2	Applicazione temporale	4
3.1.3	Recupero di <i>bonus</i> non spettanti	4
3.1.4	Non applicazione del limite annuo agli importi compensati	5
3.1.5	Non applicazione del divieto di compensazione in presenza di imposte iscritte a ruolo	5
3.1.6	Indicazione delle compensazioni nel modello 770	5
3.2	Modalità di recupero da parte degli enti pubblici	5
3.2.1	Recupero mediante compensazione nel modello F24	6
3.2.2	Recupero mediante scomputo dalle ritenute e dai contributi previdenziali	6

1 PREMESSA

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

- destinato ai titolari di redditi di lavoro dipendente (compresi i beneficiari di prestazioni a sostegno del reddito, ma esclusi i pensionati) e 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".

In sede di conversione del DL 24.4.2014 n. 66 nella L. 23.6.2014 n. 89, entrata in vigore il 24.6.2014, la disciplina relativa al *bonus* in esame:

- è stata confermata per quanto riguarda i soggetti beneficiari, le condizioni per la sua fruizione, l'ammontare spettante e le modalità per il suo riconoscimento ad opera dei sostituti d'imposta;
- è stata invece modificata in relazione alle modalità con le quali il sostituto d'imposta recupera le somme erogate.

Tale nuova disciplina viene di seguito analizzata, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 11.7.2014 n. 22.

2 DISCIPLINA PREVISTA DAL TESTO ORIGINARIO DEL DL 66/2014

L'art. 1 co. 5 del DL 24.4.2014 n. 66, anteriormente alle modifiche apportate in sede di conversione, stabiliva che il sostituto d'imposta, per recuperare le somme attribuite ai lavoratori a titolo di *bonus*, utilizzasse:

- le ritenute fiscali;
- i contributi previdenziali.

2.1 UTILIZZO DELLE RITENUTE FISCALI

Per recuperare le somme attribuite ai lavoratori a titolo di *bonus*, il sostituto d'imposta poteva utilizzare, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile in ciascun periodo di paga.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 28.4.2014 n. 8 (§ 4) aveva chiarito che erano 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%.

2.2 UTILIZZO DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

In caso di incapienza del suddetto "monte ritenute", erano 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*" poteva però 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);
- i versamenti delle ritenute fiscali, invece, seguono il criterio di cassa (versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento delle retribuzioni).

In tal caso, la circ. Fondazione Studi Consulenti del lavoro 5.5.2014 n. 11 aveva affermato che, *“in chiave semplificativa, si ritiene possibile compensare i contributi da versare entro il 16 giugno (e successive scadenze) indipendentemente dal disallineamento temporale”*.

3 DISCIPLINA PREVISTA IN SEDE DI CONVERSIONE DEL DL 66/2014

A seguito delle modifiche apportate in sede di conversione, l'art. 1 co. 5 del DL 24.4.2014 n. 66, conv. L. 23.6.2014 n. 89, stabilisce invece che:

- le somme erogate ai lavoratori a titolo di *bonus* sono recuperate dal sostituto d'imposta mediante l'istituto della compensazione nel modello F24, di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97;
- gli enti pubblici e le amministrazioni dello Stato possono recuperare le somme erogate anche mediante riduzione dei versamenti delle ritenute e, per l'eventuale eccedenza, dei contributi previdenziali.

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del DL 66/2014 e come confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.1), la compensazione dei *bonus* corrisposti può avvenire con tutti gli importi a debito che devono essere versati con il modello F24, anche se esposti in sezioni diverse dalla sezione “Erario”.

La compensazione nel modello F24 può quindi avvenire non solo con le ritenute e i contributi INPS, ma anche, ad esempio, con i versamenti a titolo di IRES, IRAP, IMU, TASI o premi INAIL.

Inoltre, come evidenziato dalla suddetta circolare 22/2014, non c'è più alcun vincolo collegato alla “capienza” e al “periodo di paga”. Pertanto:

- i sostituti d'imposta erogano il *bonus* in via automatica ai lavoratori che ne abbiano i requisiti, indipendentemente da ogni considerazione circa la capienza delle ritenute disponibili e dei contributi previdenziali dovuti;
- gli importi erogati che non possono essere compensati in un mese, per insufficienza degli importi a debito da versare con il modello F24, potranno esserlo con i versamenti da effettuare con il modello F24 nei mesi successivi.

3.1 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”*.

3.1.1 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 indicato 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”.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 e 2.8) ha precisato che:

- occorre fare riferimento al mese di effettivo pagamento del *bonus* al lavoratore, anche se non coincide con il mese di riferimento della retribuzione (ad esempio, in caso di pagamento a luglio dello stipendio di giugno, con relativo *bonus*, il mese da indicare nel modello F24 è quello di luglio);
- il riferimento al mese e all'anno di pagamento del *bonus* al lavoratore deve essere mantenuto anche se il relativo credito è utilizzato in compensazione nel 2015;

STUDIO CATELLANI

- l'erogazione del *bonus* effettuata entro il 12.1.2015 deve essere considerata come avvenuta nel mese di dicembre 2014, in base alla c.d. "cassa allargata";
- il mese di dicembre 2014 deve essere indicato anche qualora il *bonus* venga erogato in sede di conguaglio di fine anno 2014, operato nei mesi di gennaio o febbraio 2015;
- se il sostituto d'imposta utilizza il medesimo modello F24 per recuperare importi relativi a *bonus* erogati ai lavoratori in mesi diversi, occorre indicare in righe distinti gli importi relativi a ciascun mese.

3.1.2 Applicazione temporale

Con un comunicato stampa diffuso l'11.6.2014, Assosoftware ha affermato che:

- le procedure *software* sono state realizzate sul presupposto di una totale convergenza delle Istituzioni e dell'Amministrazione Pubblica sull'utilizzo dei *bonus* erogati in compensazione "allargata" nel modello F24, anche prima della conversione del DL 66/2014 (ad esempio in relazione ai versamenti scadenti il 16.6.2014);
- non sussistono quindi le condizioni per sanzionare il comportamento dell'utente che abbia compensato i *bonus* con altri debiti tributari, oltre la capienza delle ritenute e dei contributi INPS del mese.

Dalle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 7.5.2014 n. 48 e la circ. 14.5.2014 n. 9, infatti, emerge la volontà di estendere la possibilità di compensazione dei *bonus* a tutti gli importi a debito da versare con il modello F24 e, quindi, non solo con le ritenute e i contributi INPS.

Pertanto:

- era possibile utilizzare in compensazione i *bonus* erogati con tutti gli importi a debito da versare con il modello F24, anche prima del 24.6.2014 (data di entrata in vigore della L. 89/2014, di conversione del DL 66/2014);
- le compensazioni effettuate prima del 24.6.2014, oltre la capienza delle ritenute e dei contributi INPS del mese, non sono sanzionabili;
- la non sanzionabilità fa sì che non si renda necessario procedere ad alcun ravvedimento operoso.

Tale impostazione è stata confermata dalla circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.1), la quale ha chiarito che "*sono comunque fatti salvi*" i comportamenti dei sostituti d'imposta che, prima del 24.6.2014, abbiano recuperato i *bonus* erogati ai lavoratori mediante compensazione utilizzando il modello F24.

3.1.3 Recupero di *bonus* non spettanti

Come era stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il sostituto d'imposta deve recuperare l'ammontare dei *bonus* corrisposti se vengono meno le condizioni per la loro fruizione, ad esempio il superamento del limite di 26.000,00 euro di reddito complessivo, anche a seguito di comunicazione del lavoratore per effetto di redditi erogati da altri soggetti.

Pertanto, è possibile che un sostituto d'imposta, al momento del pagamento delle retribuzioni relative a un dato mese:

- eroghi il *bonus* ad alcuni lavoratori e, quindi, maturi un credito verso l'Erario di corrispondente importo;
- recuperi il *bonus* in precedenza erogato ad altri lavoratori, maturando quindi un debito verso l'Erario per il corrispondente importo.

In tale ipotesi, la circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.1) ha chiarito che:

- il sostituto d'imposta deve preliminarmente raffrontare l'importo dei *bonus* erogati ai lavoratori in un dato mese con l'importo dei *bonus* recuperati ai lavoratori nel medesimo mese;
- se dal raffronto risulta che l'importo dei *bonus* erogati ai lavoratori è superiore a quello dei *bonus* recuperati, il sostituto d'imposta deve utilizzare in compensazione solo l'importo netto a credito risultante dalla differenza;

- se dal raffronto risulta che l'importo dei *bonus* recuperati ai lavoratori è superiore a quello dei *bonus* erogati, il sostituto d'imposta deve versare l'importo netto a debito:
 - entro gli ordinari termini di versamento delle ritenute d'acconto;
 - utilizzando sempre il codice tributo "1655"; l'importo da versare deve quindi essere indicato nella colonna "importi a debito versati" della sezione "Erario" del modello F24.

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.7), nel modello F24 occorre indicare il mese e l'anno di:

- erogazione del *bonus*, se emerge un importo netto a credito;
- recupero del *bonus*, se emerge un importo netto a debito.

3.1.4 Non applicazione del limite annuo agli importi compensati

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 9 (§ 4.2), la compensazione nel modello F24 dei *bonus* erogati non rientra nel limite annuo di:

- 700.000,00 euro (a decorrere dall'1.1.2014, ai sensi dell'art. 34 co. 1 della L. 23.12.2000 n. 388 e dell'art. 9 co. 2 del DL 8.4.2013 n. 35, conv. L. 6.6.2013 n. 64);
- 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 (ai sensi dell'art. 35 co. 6-ter del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248).

3.1.5 Non applicazione del divieto di compensazione in presenza di imposte iscritte a ruolo

La circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.1) ha chiarito che al recupero mediante compensazione nel modello F24 dei *bonus* corrisposti non si applica neppure la limitazione di cui all'art. 31 co. 1 del DL 31.5.2010 n. 78, conv. L. 30.7.2010 n. 122.

Tale disposizione, infatti, sancisce il divieto di compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, di crediti di imposte erariali, in presenza di debiti:

- iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, ovvero derivanti da accertamenti esecutivi emessi dall'1.10.2011;
- di ammontare superiore a 1.500,00 euro;
- per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

3.1.6 Indicazione delle compensazioni nel modello 770

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.1), nella dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770) saranno indicate le modalità di rappresentazione delle compensazioni effettuate.

3.2 MODALITÀ DI RECUPERO DA PARTE DEGLI ENTI PUBBLICI

In caso di enti pubblici che utilizzano lo specifico modello "F24 EP", la circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 9 (§ 4.2) ha chiarito che il recupero in compensazione dei *bonus* erogati, mediante il suddetto codice tributo "1655", avviene presentando:

- il modello F24 "ordinario" con saldo complessivo pari a zero, indicando nella colonna "importi a credito compensati" le somme da recuperare e nella colonna "importi a debito versati" il corrispondente ammontare di ritenute e contributi previdenziali;
- il modello F24 "EP", indicando i relativi codici e causali, per eventuali somme da versare.

A seguito delle modifiche apportate in sede di conversione del DL 66/2014, gli enti pubblici e le amministrazioni dello Stato possono recuperare le somme erogate:

- in compensazione con tutti i versamenti relativi al modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- anche mediante riduzione dei versamenti delle ritenute e, per l'eventuale eccedenza, dei contributi previdenziali.

La circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.9) ha chiarito che le norme in esame non stabiliscono criteri di priorità tra il recupero:

- mediante compensazione nel modello F24;
- ovvero mediante riduzione dei versamenti delle ritenute e dei contributi previdenziali.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che le due modalità di recupero possono essere liberamente adottate.

Tuttavia, l'Agenzia precisa che, se possibile, occorre evitare l'insorgere di ipotesi di incapienza in relazione, ad esempio, all'effettuazione dei conguagli fiscali derivanti dai modelli 730/2014.

3.2.1 Recupero mediante compensazione nel modello F24

In caso di recupero dei *bonus* erogati mediante compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, la circ. Agenzia delle Entrate 11.7.2014 n. 22 (§ 2.9) ha chiarito che le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici devono utilizzare:

- il modello F24 "ordinario" con saldo complessivo pari a zero, per effettuare la compensazione con le somme a debito;
- il modello F24 "EP", per le contestuali somme da versare.

3.2.2 Recupero mediante scomputo dalle ritenute e dai contributi previdenziali

In caso di recupero dei *bonus* erogati mediante riduzione dei versamenti dei contributi previdenziali:

- l'INPS e gli altri enti gestori di forme di previdenza obbligatoria interessati recuperano i contributi non versati alle gestioni previdenziali rivalendosi sulle ritenute da versare mensilmente all'Erario;
- restano ferme le aliquote di computo delle prestazioni pensionistiche.

Per il recupero, da parte delle Amministrazioni pubbliche, dei *bonus* non compensati nel modello F24, la circ. INPS 12.5.2014 n. 60 ha fornito chiarimenti in relazione alle:

- Amministrazioni pubbliche titolari di una posizione contributiva DM riferita ai dipendenti (DM2013);
- Amministrazioni pubbliche iscritte alle Gestioni ex INPDAP.

Nel primo caso:

- le Amministrazioni pubbliche utilizzano la denuncia contributiva riferita a detta posizione DM;
- la somma relativa al periodo di paga interessato, che non potrà eccedere la contribuzione complessivamente dovuta, deve essere indicata con il codice conguaglio "L650", da valorizzare all'interno della sezione "AltrePartiteACredito" di "DenunciaAziendale";
- la quota aggredibile è costituita dall'ammontare dei contributi dovuti, al lordo delle possibili partite a credito.

In alternativa a quanto sopra indicato, ovvero ad integrazione di quanto già recuperato con il codice conguaglio "L650", le Amministrazioni pubbliche iscritte alle Gestioni ex INPDAP che assumono il ruolo di dichiarante in "ListaPosPA":

- possono recuperare il *bonus* erogato riducendo l'ammontare dei versamenti, dovuti per il medesimo periodo di paga, dell'importo esposto in un nuovo elemento "AltriImportiAConguaglio";
- in ogni caso, il recupero può essere effettuato nei limiti della quota dei contributi che rimane a carico del dichiarante, al netto dei versamenti effettuati da altri soggetti indicati nell'elemento "Ente versante".

Nel modello F24 "EP" i versamenti relativi al periodo di riferimento delle competenze correnti devono essere esposti al netto delle compensazioni effettuate.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

STUDIO CATELLANI

Cordiali saluti