

La circolare di lavoro e previdenza n. 5/2018

L'incremento delle soglie reddituali del c.d. *bonus* 80 euro per l'anno 2018

di Dario Fiori - consulente del lavoro e dottore commercialista

La L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018) è intervenuta modificando l'[articolo 13](#), comma 1-bis, D.P.R. 917/1986. La modifica ha ampliato le fasce reddituali di riferimento per la spettanza del bonus, mantenendo invece inalterate le altre condizioni di corresponsione. Nel presente approfondimento vengono analizzati i requisiti del lavoratore per poter beneficiare del bonus nel corso dell'anno 2018, gli obblighi del sostituto d'imposta e i principali chiarimenti di prassi forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari [n. 8/E/2014](#) e [n. 9/E/2014](#).

Requisiti soggettivi, reddito complessivo e detrazioni

L'[articolo 1](#), D.L. 66/2014, con la finalità di ridurre la pressione fiscale sul lavoro, ha riconosciuto un credito ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, la cui relativa imposta lorda sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti.

Tale previsione è stata resa strutturale dall'articolo 1, commi [12](#), [13](#) e [15](#), L. 190/2014.

Il requisito soggettivo, richiesto dalla norma citata è percepire:

- 1) redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'[articolo 49](#), commi 1 e 2, lettera b), D.P.R. 917/1986;
- 2) redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente appartenenti alle seguenti categorie di cui all'[articolo 50](#), comma 1, D.P.R. 917/1986:
 - compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative (lettera a);
 - le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità (lettera b);
 - somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale (lettera c);
 - redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lettera c-bis);
 - remunerazioni dei sacerdoti (lettera d);
 - le prestazioni pensionistiche di cui al D.Lgs. 124/1993 comunque erogate (lettera h-bis);
 - compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (lettera l).

Si precisa, che la norma¹, per espressa previsione, esclude dall'agevolazione i percettori dei redditi derivanti da pensione².

Ai sensi dell'[articolo 8](#), Tuir, il reddito complessivo si determina sommando tutti i redditi di ogni categoria ex [articolo 6](#), Tuir. In particolare, ai fini che qui interessano, è bene ricordare la regola prevista dall'[articolo 13](#), comma 6-*bis*, Tuir, secondo la quale, ai fini dell'articolo 13, il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

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'articolo 13, comma 1, Tuir, quali, ad esempio, le detrazioni per carichi di famiglia previste dall'[articolo 12](#), Tuir.

Il c.d. *Bonus* è dovuto solo nel caso in cui l'imposta calcolata sul reddito complessivo, come sopra individuato, sia superiore alle detrazioni di cui all'articolo 13, comma 1, D.P.R. 917/1986, ossia le detrazioni riconosciute in funzione della produzione del reddito di lavoro dipendente e assimilato.

Pertanto, non rilevano le altre tipologie di detrazioni, comprese quelle di carattere familiare di cui all'articolo 12, D.P.R. 917/1986. Da un punto di vista operativo, non si deve verificare l'esistenza di un'imposta netta, ma solo la presenza di un'imposta lorda superiore alle detrazioni di cui all'articolo 13, comma 1, D.P.R. 917/1986.

Come evidenziato da alcuni autori³, il beneficio è stato curiosamente inserito tra le altre detrazioni di cui all'articolo 13, D.P.R. 917/1986, pur essendo definito come un credito.

Per espressa previsione dell'articolo 13, comma 1-*bis*, e come evidenziato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 8/E/2014](#):

“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”.

In virtù del principio di armonizzazione delle basi imponibili di cui all'[articolo 6](#), D.Lgs. 314/1997, l'esenzione è sia fiscale che contributiva. Inoltre, nel documento di prassi citato⁴, l'Amministrazione finanziaria specifica che il credito, non rappresentando retribuzione, non incide sul calcolo dell'Irap.

¹ Articolo 1, comma 1, D.L. 66/2014, che ha inserito il comma 1-*bis* all'articolo 13, Tuir.

² Articolo 49, comma 2, lettera a), D.P.R. 917/1986.

³ Si veda C. Valsiglio, *Il ruolo del sostituto d'imposta nella gestione del credito Irpef 80 euro*, in “La circolare di lavoro e previdenza”, n. 17-18/2014.

⁴ [Agenzia delle entrate, circolare n. 8/E/2014](#).

Difatto tale credito, non riducendo l'imposta, non sembra classificabile come di natura fiscale, ma piuttosto come un sussidio direttamente inserito nella busta paga dei lavoratori⁵.

Il ruolo del sostituto d'imposta

Per espressa indicazione normativa, il credito è attribuito dai sostituti d'imposta così come individuati dagli articoli [23](#) e [29](#), D.P.R. 600/1973:

- gli enti e le società indicati nell'[articolo 73](#), comma 1, Tuir;
- le società e associazioni indicate nell'[articolo 5](#), Tuir;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'[articolo 55](#), Tuir;
- le imprese agricole;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- il curatore fallimentare;
- il commissario liquidatore;
- il condominio;
- 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.

Sono esclusi dall'agevolazione i lavoratori domestici, laddove il datore di lavoro non è un sostituto d'imposta. Tuttavia, come menzionato dall'Agenzia delle entrate con [circolare n. 8/E/2014](#), in questo caso il contribuente potrà richiedere il credito in fase di dichiarazione reddituale.

Il credito dovrà essere riconosciuto in fase di elaborazione della busta paga in automatico dal sostituto d'imposta, senza ricevere alcuna dichiarazione da parte del lavoratore.

Tra i doveri del sostituto d'imposta rientrano:

- verificare che l'imposta lorda, calcolata sul reddito di lavoro dipendente e/o assimilato, sia maggiore delle detrazioni di produzione del reddito;
- calcolare il beneficio sul reddito complessivo secondo le fasce reddituali;
- inserire in busta paga l'importo mensile del predetto importo come voce non imponibile sia fiscalmente che previdenzialmente, con incidenza direttamente sul netto;
- recuperare il predetto credito tramite una diminuzione sul monte ritenute da versare ovvero, in caso di incapienza, anche sugli importi dovuti tramite F24 a titolo di contributi previdenziali;
- inserire il predetto importo nella CU del sostituto.

⁵ C. Valsiglio, *cit.*

Inoltre, il sostituto d'imposta dovrà mensilmente, come avviene per le altre detrazioni, ipotizzare il reddito complessivo di riferimento calcolato sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti, e verificarne prima l'*an* (diritto) e, successivamente, il *quantum* (misura), rapportandolo al mese di concessione.

Principali chiarimenti di prassi

Nel presente paragrafo si evidenzieranno i principali chiarimenti di prassi forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari [n. 8/E/2014](#) e con la circolare [n. 9/E/2014](#).

L'Amministrazione finanziaria, relativamente alla determinazione del "*reddito complessivo*" nel caso in cui il dipendente percepisca redditi soggetti alla c.d. cedolare secca, afferma che tali introiti dovranno essere considerati ai fini del calcolo del reddito totale. In quanto, secondo il disposto dell'[articolo 3](#), comma 7, D.Lgs. 23/2011:

“quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca”.

Al contrario, i redditi assoggettati a imposta sostitutiva per gli incrementi di produttività vanno esclusi dal calcolo del reddito complessivo ai fini del *bonus*. Ciò in quanto la disposizione introduttiva della c.d. detassazione, ossia l'[articolo 2](#), comma 2, D.L. 93/2008, stabiliva che:

“non concorrono ai fini fiscali alla formazione del reddito complessivo del percipiente entro il limite massimo di 3.000 euro”.

Su tale argomento l'Amministrazione finanziaria, per evitare una disparità di trattamento tra lavoratori che possano vantare retribuzioni soggette alla detassazione e altri che non le abbiano, afferma che i redditi soggetti alla citata imposta sostitutiva devono comunque essere sommati ai redditi sottoposti a tassazione ordinaria, al fine della verifica dell'esistenza dell'imposta lorda rispetto alle detrazioni da lavoro.

Inoltre, l'Amministrazione ricorda che nessuna differenza di calcolo dovrà essere operata nel caso di rapporto di lavoro a tempo parziale, mentre non sarà spettante alcun *bonus* nel caso di aspettativa non retribuita.

Sul tema della ripartizione mensile del *bonus*, essa potrà avvenire tenendo conto del numero di giorni lavorati in ciascun periodo di paga e, quindi, con la conseguente determinazione di somme mensili del

bonus diverse da mese a mese. L'Agenzia delle entrate ammette, per semplicità di applicazione, la possibilità di utilizzare anche altri criteri, purché oggettivi e costanti, di corresponsione del *bonus*.

Nel caso di precedenti rapporti di lavoro avuti dal dipendente con altri sostituti nel corso dell'anno, viene precisato come il sostituto d'imposta debba riferirsi ai dati reddituali in suo possesso per erogare il *bonus*. Nel caso in cui il lavoratore decida, invece, di consegnare al sostituto erogante il modello CU rilasciatogli dal precedente datore di lavoro, a quel punto il sostituto dovrà tenere conto anche del reddito relativo al precedente rapporto e dei giorni lavorati nel periodo di lavoro precedente, ai fini della corretta valorizzazione del *bonus*.

Il lavoratore è tenuto a comunicare al sostituto l'eventuale mancanza di presupposti per l'ottenimento del *bonus*.

Nel caso di rapporti di lavoro contestuali (ad esempio 2 rapporti *part-time*) viene lasciata l'iniziativa al dipendente, con 2 possibili situazioni:

1. i rapporti di lavoro, considerati singolarmente, darebbero diritto al *bonus*, ma il reddito complessivo, da loro derivante, eccede la soglia di 26.600 euro, negando l'accesso al credito. In tale situazione il lavoratore deve comunicare, ai 2 sostituti, di non aver diritto al *bonus*;
2. il reddito complessivo dei diversi rapporti di lavoro non eccede la soglia massima per l'ottenimento del *bonus*. In questo caso il lavoratore deve farsi erogare il *bonus*, ovviamente, da un solo sostituto, chiedendo all'altro di non erogarlo.

Nel caso di insorgenza del diritto al *bonus* in corso d'anno per cause simili a quelle sopra evidenziate, il sostituto sarà tenuto a erogare il credito in via automatica a partire dal primo periodo di paga utile, o, in mancanza, in sede di conguaglio. Infine, si ricorda come le situazioni di eventuale conguaglio del credito spettante o di mancata concessione del *bonus* da parte del sostituto possano trovare ultimo rimedio nella dichiarazione dei redditi del lavoratore (Modello 730 o Modello Redditi).

Nel caso di lavoratori non residenti in Italia, ma con reddito da lavoro imponibile nel nostro Paese, l'Agenzia ritiene spettante il *bonus*, sulla base dell'[articolo 24](#), comma 3, D.P.R. 917/1986, secondo cui a tali soggetti sono riconosciute le detrazioni previste dall'[articolo 13](#), Tuir.

Anche i soggetti che percepiscono importi a seguito dell'intervento di ammortizzatori sociali hanno diritto al *bonus*, in quanto redditi sostitutivi di quelli da lavoro e, pertanto, appartenenti alla medesima categoria ex [articolo 6](#), comma 2, Tuir.

Compensazione del *bonus* in F24 e D.L. 50/2017

L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 48/E/2014](#), ha provveduto anzitutto a istituire il codice tributo 1655, per il recupero, da parte dei sostituti d'imposta, delle somme erogate a titolo di *bonus*. Tale codice tributo, denominato "Recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate ai sensi dell'art.1 D.L. n.66/14", dovrà essere esposto nella sezione "Erario" del modello F24, nella colonna "importi a credito compensati", indicando nel campo "rateazione/ regione/prov./mese rif." e nel campo "anno di riferimento" il mese e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione del beneficio.

Il codice è utilizzabile solo per indicare un importo a credito da compensare o per indicare un importo a debito per ravvedimento operoso.

Le ritenute interessate, secondo l'indicazione dell'Agenzia delle entrate, saranno quelle effettuate a titolo di Irpef, di addizionale regionale e comunale, di contributo di solidarietà del 3%, nonché a titolo d'imposta sostitutiva del 10% sui premi di produttività⁶.

Pertanto, il recupero del credito deve avvenire con l'istituto della compensazione esterna, previsto dall'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, a mezzo del modello F24. A tale compensazione non è applicabile il limite annuo, pari a 700.000 euro, posto dall'[articolo 34](#), comma 1, L. 388/2000.

Il testo normativo⁷ prevede che:

"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".

A parere di alcuni autori⁸, considerando la *ratio* normativa, la compensazione sarebbe potuta essere estesa anche ad altre imposte, quali l'Iva o l'Ires. Il Legislatore non ha previsto tale possibilità e, di conseguenza, non si ritiene possibile prevederne la fattibilità attraverso un semplice provvedimento amministrativo.

Oltre all'esclusione dei crediti diversi da quelli fiscali indicati, l'Agenzia delle entrate, in occasione del 15° Forum Lavoro/Fiscale tenutosi in data 17 maggio 2017, ha confermato quanto riportato nella [circolare n. 4/2017](#) dalla Fondazione studi dei consulenti del lavoro, ritenendo siano da escludere da tale obbligo il *bonus* e i crediti rimborsati ai dipendenti per liquidazione 730, in quanto, ha chiarito l'Amministrazione finanziaria:

⁶ Resa operativa dal D.P.C.M. 19 febbraio 2014.

⁷ Articolo 1, comma 5, D.L. 66/2014.

⁸ Si veda R. Lucarini, *Il bonus di € 80,00: nuove indicazioni dell'Agenzia Entrate*, in "La circolare di lavoro e previdenza", n. 20/2014.

“non ci troviamo di fronte ad imposte ma a qualcosa che è stato già anticipato al contribuente da parte del sostituto d'imposta e che gli viene semplicemente restituito. Quindi non c'è l'obbligo di passare per i servizi telematici”.

Determinazione del *bonus* e nuove fasce reddituali per il 2018

Come esaminato, il riferimento che consente di determinare il valore del c.d. *bonus* è rappresentato dal reddito complessivo.

Una volta verificato il parametro di concessione, il beneficio è determinato sulla base di 4 fasce collegate al reddito complessivo. La recente L. 205/2017 (Legge di Bilancio per il 2018) ha modificato tali fasce reddituali.

Infatti, fino alla data del 31 dicembre 2017 l'importo del credito è stato pari a 960 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 diminuisce fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 26.000 euro.

Dal 1° gennaio 2018, con l'intervento della Legge di Bilancio per il 2018, per effetto delle modifiche apportate all'[articolo 13](#), comma 1-bis, Tuir, le fasce reddituali sono state modificate come indicato nella seguente tabella:

Reddito	Bonus
Minore o uguale a 8.145,32 euro	0
Superiore a 8.145,32 euro ma inferiore o uguale a 24.600 euro	960 euro
Superiore a 24.600 euro ma inferiore o uguale a 26.600 euro	$(26.600 - \text{reddito complessivo}) / 2000 \times 960$
Superiore a 26.600 euro	0

Pertanto, con il [comma 132](#), la L. 205/2017 amplia la platea dei beneficiari modificando l'[articolo 13](#), comma 1-bis, D.P.R. 917/1986, innalzando le soglie reddituali che consentono l'erogazione del credito c.d. *bonus*.

Come evidenziato in tabella, si precisa che la modifica non interessa la misura del *bonus*, che rimane pari a 960 euro annui qualora il reddito lordo annuo complessivo del lavoratore sia superiore a 8.174 euro e non superi il limite di 24.600 euro; spetterà in misura decrescente qualora il reddito si attesti al di sopra dei 24.600 euro ed entro il limite dei 26.600 euro. Al superamento di quest'ultima soglia reddituale non si ha diritto all'erogazione del credito.

Inoltre, si precisa che restano invariati:

- l'automaticità della corresponsione del *bonus* da parte del datore di lavoro, salvo rinuncia espressa da parte del lavoratore;
- il rapporto all'effettivo periodo di lavoro prestato nell'anno;
- il conguaglio fiscale di fine anno;
- l'indicazione dell'importo erogato nel modello CU da consegnare annualmente al lavoratore;
- il codice tributo 1655 per effettuare la compensazione nel modello F24 degli importi erogati.

Alcuni casi pratici

Incapienti esclusi con qualche eccezione

Sono esclusi i c.d. Incapienti ossia coloro che non hanno imposta netta e, quindi, i soggetti per i quali l'imposta lorda è annullata dalle detrazioni previste dal D.P.R. 917/1986.

ESEMPIO

Reddito lavoro dipendente = € 11.000

Imposta lorda = € 2.530

Detrazione produzione reddito (365 gg) = € 1.744,70

Parametro di concessione = 2.530,00 > 1.744,70 (OK)

Spettanza credito = sì

Importo credito = € 960 (€ 80 mensili)

Detrazione coniuge a carico = € 719,34

Detrazione figlio < 3 anni = € 1.078,72

Dato che le detrazioni sono maggiori dell'imposta, l'imposta non è dovuta ed è pertanto pari a 0.

Il lavoratore è incapiente, ma avrà comunque diritto a un credito di 960 euro.

Il credito per il rapporto di lavoro *part-time*

L'importo del credito è rapportabile al periodo di lavoro nella misura giornaliera, così come previsto per le detrazioni ex [articolo 13](#), comma 1, Tuir. L'importo del credito, invece, non è rapportato alla percentuale di *part-time* del lavoratore.

Presenza di più rapporti con lo stesso sostituto d'imposta

In questo caso il sostituto d'imposta unico, essendo a conoscenza del reddito complessivo, in fase di conguaglio provvederà a riconoscere l'esatto valore del credito dovuto.

Presenza di più rapporti con differenti sostituti d'imposta

L'Agenzia delle entrate conferma che il credito potrà essere riconosciuto o restituito anche in fase di dichiarazione dei redditi. Tale possibilità, ancorché non esplicitamente indicata nella legge, risulta opportuna per 2 principali motivi:

- a) il reddito complessivo del contribuente può essere conosciuto, in alcuni casi, solo in fase di dichiarazione reddituale;
- b) In caso contrario, il sostituto dovrebbe comunicare obbligatoriamente i propri redditi e/o il credito fruito nel precedente rapporto di lavoro al nuovo sostituto. L'Agenzia delle entrate, tuttavia, menziona un obbligo per il sostituto di comunicare al sostituto d'imposta la non spettanza del credito in assenza dei presupposti reddituali. In tale circostanza, il sostituto d'imposta provvederà al recupero del credito il primo periodo di paga successivo utile e comunque entro i termini di effettuazione del conguaglio di fine anno o di cessazione.

Il caso del conguaglio complessivo

È comunque nella facoltà del sostituto richiedere il conguaglio complessivo all'ultimo sostituto d'imposta. In quest'ultimo caso il sostituto che dovrà elaborare il conguaglio fiscale dovrà richiedere anche l'eventuale credito fruito dal dipendente nel precedente rapporto.

Esempio di cedolino paga

DATORE DI LAVORO									
STUDIO ROSSI									
COGNOME					NOME				
BIANCHI					MARIO				
PERIODO RETRIBUZIONE					MATRICOLA		LIVELLO/QUALIFICA		
01/01/18							IMPIEGATO 5 LIV.		
NATO		ASSUNTO		GG. RETR.		GG. INPS			
01/02/1975		04/01/2016		31		26			
ELEMENTI DELLA RETRIBUZIONE									
PAGA BASE	CONTINGENZA	TERZO ELEMENTO	SUPERMINIMO						
1.249,42			91,4						
							TOTALE	1.340,82	
	GIORNI/ORE/ ALIQUOTE	IMPORTO UNITARIO/ IMPONIBILI	COMPETENZE TRATTENUTE	GG	HH LAV	(*)	ORE	(*)	ORE
	G 26.	51,57	1.340,82	1		F	8		
				2		P	8		
				3		P	8		
				4		P	8		
BONUS		80	80	5		P	8		
				6		F			
				7		-			
IMPONIBILE PREVIDENZIALE		1341		8		P	8		
				9		P	8		
				10		P	8		
TRATTENUTA INPS	9,19%	123,24	-123,24	11		P	8		
				12		P	8		
				13		-			
IRPEF MESE IMPONIBILE		1.217,58		14		-			
				15		P	8		
				16		P	8		
IRPEF MESE IMPOSTA LORDA		280,04		17		P	8		
				18		P	8		
				19		P	8		
IRPEF MESE DETRAZIONI		224,38	-55,66	20		-			
				21		-			
				22		P	8		
ADD/REG. AP >08 RATA			-8,50	23		P	8		
				24		P	8		
				25		P	8		
ADD/COM. AP >H501 RATA			-2,00	26		P	8		
				27		-			
				28		-			
ADD/COM. AC >H501 ACCONTO			-1,50	29		P	8		
				30		P	8		
				31		P	8		
	IMPONIBILI	ALIQUOTE							TRATTENUTE
	1.341,00	9,19%							123,24
IMPONIBILE FISCALE	IMPOSTA LORDA	DETRAZIONI PER ONERI	IMPOSTA DOVUTA	BONUS					
1217,58	280,04	224,38	55,66	80					
	ARR. PREC. (-)	ARR. ATT. (+)		TOT. COMPETENZE					TOT. TRATTENUTE
	0,02	0,1		1.420,82					190,90
									NETTO
									1.230