

# Le Circolari della Fondazione Studi

n. 11 del 05.05.2014

## BONUS IRPEF, LUCI ED OMBRE

### PREMESSA

Il 24 aprile scorso è entrato in vigore il decreto legge 24 aprile 2014, n.66, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.95/2014 (in seguito "decreto") e all'articolo 1 rubricato "Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati" è riconosciuto un credito fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati.

Si tratta di un intervento al momento *una tantum* in quanto risulta limitato esclusivamente al 2014, anche se il comma 1 dell'art.1 del provvedimento preannuncia un "intervento normativo strutturale da attuare con la legge di stabilità per l'anno 2015 [...] 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".

La norma interviene sul testo unico delle imposte sui redditi ed in particolare sull'articolo 13 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 che regola le detrazioni di lavoro dipendente ed assimilato.

Va rilevato tuttavia che la scelta del legislatore, in parte accogliendo le istanze prodotte dai Consulenti del Lavoro, è stata quella di riconoscere un credito di imposta slegato dalle logiche matematiche di riconoscimento della detrazione di imposta prevista dal medesimo articolo.

Sul decreto legge n. 66/2014 l'Agenzia delle Entrate ha fornito istruzioni con la circolare n.8/e del 28 aprile 2014.

Si tratta di chiarimenti giunti con tempestività e pertanto apprezzabili poiché il tempo a disposizione dei sostituti di imposta, dei professionisti che li assistono e delle stesse aziende produttrici di software per l'amministrazione del personale, è estremamente ridotto.

Nonostante la diffusione della circolare dell'Agenzia delle Entrate, rimangono comunque da chiarire alcuni aspetti operativi che si auspica possano trovare presto risposte ufficiali in ulteriori interventi dell'Agenzia delle Entrate e dell'Inps.

### A cura di:

**Giuseppe Buscema**

**Enzo De Fusco**

---

DIPARTIMENTO

SCIENTIFICO della  
FONDAZIONE STUDI

Via C. Colombo, 456

00145 Roma (RM)

[fondazionestudi@consulentidellavoro.it](mailto:fondazionestudi@consulentidellavoro.it)

## QUADRO NORMATIVO

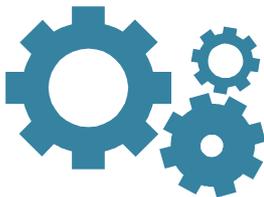
Dal punto di vista sistematico, l'intervento legislativo si presenta attraverso l'inserimento del comma 1-bis nell'articolo 13 del TUIR approvato col D.P.R. n.917/1986 e con i commi da 2 a 7 dell'art. 1 del D.L. n.66/2014 sono state regolate le modalità per procedere alle operazioni di calcolo, erogazione e scomputo dell'importo.

Il comma 1-bis stabilisce *“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”.*

## SOGGETTI INTERESSATI E CONDIZIONI



**La prima condizione** per beneficiare del credito è aver intrattenuto, anche solo in parte, durante l'anno 2014 un rapporto di lavoro dipendente o un altro lavoro il cui reddito prodotto sia riconducibile ad uno di quelli assimilati al lavoro dipendente di cui all'art. 50 del Tuir con specifico riferimento a:

- lavoratori soci delle cooperative (lettere a);
- lavoratori dipendenti per incarichi svolti presso in relazione al ruolo svolto nella qualità di dipendente (lettera b);
- stage, borse di studio, o altre attività per fini di studio o addestramento professionale (lettera c);
- rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lettera c-bis);
- lavoro svolto da sacerdoti (lettera d);
- prestazioni pensionistiche di cui al d.lgs. n. 124 del 1993 comunque erogate (lettera h-bis)
- lavori socialmente utili (lettera i).

**Con riferimento a questa prima condizione lascia perplessi la circostanza che sono destinatari del credito anche coloro che siano titolari di una prestazione pensionistica di cui al citato D.Lgs. n.124/1993- anche senza necessariamente svolgere o aver svolto nel corso del 2014 un'attività di lavoro – atteso che per espressa volontà legislativa e politica sono stati esclusi dal credito i titolari di reddito da pensione in genere.**

Per aver diritto al credito non è necessario che sia in corso – al momento dell'erogazione - un rapporto di lavoro subordinato o altra attività lavorativa sopra indicata, ma è sufficiente che esso sia stato intrattenuto nel corso del 2014.

Appare dubbio, invece, se il credito spetti nell'ipotesi in cui nel corso del 2014 il contribuente sia titolare di un reddito di lavoro dipendente ma allo stesso tempo non abbia svolto alcuna attività lavorativa: questo è il caso, ad esempio, di un lavoratore che ha perso il lavoro a dicembre 2013 e nel corso del 2014 sia destinatario di una indennità di disoccupazione che assume la natura di reddito di lavoro dipendente perduto (art. 6, comma 2 del Tuir). Il dubbio risiede nel fatto che l'art. 1, comma 2 del decreto stabilisce, in ogni caso, che **"Il credito di cui al comma precedente e' rapportato al periodo di lavoro nell'anno"**.

Appare dubbio, invece, se il credito spetti nell'ipotesi in cui nel corso del 2014 il contribuente sia titolare di un reddito di lavoro dipendente ma allo stesso tempo non abbia svolto alcuna attività lavorativa: questo è il caso, ad esempio, di un lavoratore che ha perso il lavoro a dicembre 2013 e nel corso del 2014 sia destinatario di una indennità di disoccupazione che assume la natura di reddito di lavoro dipendente perduto (art. 6, comma 2 del Tuir

In considerazione del fatto che per espressa previsione legislativa sono destinatari del credito anche soggetti titolari di una prestazione pensionistica privata e, dunque, anche privi di una attività lavorativa, il riferimento al "periodo di lavoro" potrebbe essere interpretato quale periodo in cui è stato percepito uno dei redditi richiamati dalla norma indipendentemente dalla effettiva prestazione di lavoro. Qualora fosse accettata questa linea interpretativa nell'esempio sopra riportato spetterebbe il credito stabilito dal decreto.

**La seconda condizione** stabilita dal decreto affinché maturi il diritto a riscuotere il credito è la sussistenza di un residuo di imposta Irpef dopo aver scomputato le sole detrazioni specifiche per la produzione del reddito da lavoro (*"Qualora l'imposta lorda determinata sui redditi [...] sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi del comma 1, è riconosciuto un credito"*).

Si tratta dunque di contribuenti non compresi nella cosiddetta "no tax area" ai quali il legislatore ha impostato una disciplina strutturale di esenzione fiscale.

In questo caso il credito spetta indipendentemente dal fatto che al termine della liquidazione delle imposte il contribuente non sia tenuto al pagamento di un importo a titolo di Irpef per effetto dello scomputo di ulteriori detrazioni comprese quelle per carichi di famiglia.

**La terza condizione** affinché spetti il credito al contribuente è la titolarità di un reddito di lavoro dipendente o assimilato che concorre a determinare un reddito complessivo comunque non superiore a 26.000 euro percepito nel corso del 2014.

Ulteriore dubbio circa il diritto al credito, per gli stessi argomenti illustrati al presente paragrafo, riguarda i soggetti titolari di un reddito equiparato al lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 2 lettera b) derivante dalla percezione di somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile non espressamente escluse dal decreto *(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)*.

Infatti, se da un lato i titolari di redditi equiparati al lavoro dipendente maturano gli stessi diritti dei titolari dei redditi di lavoro dipendente, dall'altro lato nei casi di specie potrebbe non sussistere un periodo di lavoro richiamato dal decreto.

Sono altresì compresi i soggetti che svolgono l'attività 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 o nell'oggetto dell'arte o professione concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente (art. 50, comma c-bis del Tuir), a condizione che siano rispettati i limiti reddituali sopra indicati.

Infatti, se da un lato i titolari di redditi equiparati al lavoro dipendente maturano gli stessi diritti dei titolari dei redditi di lavoro dipendente, dall'altro lato nei casi di specie potrebbe non sussistere un periodo di lavoro richiamato dal decreto.

### **SOGGETTI ESCLUSI**

Per espressa previsione del decreto sono esclusi i titolari dei redditi da pensione di cui all'art. 49, comma 2 lettera a), e i titolari dei redditi assimilati al lavoro dipendente diversi da quelli sopra richiamati.

Sul piano sistematico sono esclusi i redditi professionali e in ogni caso i redditi prodotti da titolari di partita Iva in forma autonoma o di impresa.

Sono altresì esclusi i titolari di reddito rientranti nella cosiddetta "no tax area" e dunque, i contribuenti incapienti.

## IL REDDITO COMPLESSIVO

Il contribuente che sulla base della tipologia di reddito conseguito potenzialmente può avere diritto al credito d'imposta non deve conseguire un reddito complessivo superiore a 26 mila euro nel periodo di imposta 2014.

Per reddito complessivo deve intendersi quello calcolato sommando tutte le categorie di reddito di cui all'art.6 del TUIR, con esclusione di quelli soggetti a tassazione separata, al netto dei contributi previdenziali obbligatori (punto 1 del CUD).

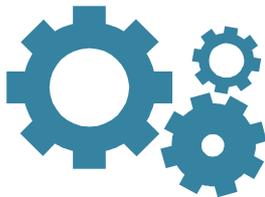
Non si tiene conto, invece, del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze come previsto dal comma 6-bis dell'art. 13 del TUIR.

Il sostituto di imposta per riconoscere il credito deve mensilmente presumere il reddito annuale sulla base delle informazioni in suo possesso e delle dinamiche retributive che si realizzano tenendo conto del reddito consolidato e quello presunto fino a fine contratto o fine periodo di imposta.

Va tenuto conto a tal fine anche delle modifiche contrattuali programmate che comportino modificazioni nel calcolo del presunto anche nel corso dell'anno.

Naturalmente, occorrerà tenere conto delle eventuali comunicazioni effettuate dal lavoratore relative al possesso di altri redditi di qualsiasi natura.

Sono, invece, esclusi dal reddito complessivo i redditi detassati al 10% sulla base della normativa vigente.



Appare, infine, essenziale che le retribuzioni del mese di dicembre 2014 (o altre nel corso dell'anno) siano tenute in considerazione solo nel caso di effettiva erogazione entro il 12 gennaio 2015.

Secondo quanto previsto espressamente nel comma 1-bis dell'art. 13, il credito "non concorre alla formazione del reddito" e, quindi, l'importo percepito non assume alcuna rilevanza ai fini delle imposte sui redditi per l'anno 2014, comprese le relative addizionali regionale e comunale.

## LA MISURA DELL'INCENTIVO

Il credito d'imposta spetta in misura fissa per coloro che conseguono in reddito complessivo nel 2014 fino a 24 mila euro ed in misura decrescente, fino ad azzerarsi, per i redditi che eccedono tale soglia e fino a 26 mila euro.

In particolare, l'incentivo è pari a:

- 640 euro, se il reddito complessivo non è superiore a 24 mila euro;

- 640 euro, se il reddito complessivo è superiore a 24 mila euro ma non a 26 mila euro. Il credito spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26 mila euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2 mila euro.

Pertanto, per i contribuenti con reddito compreso tra 24 e 26 mila euro, tanto maggiore sarà il reddito, tanto minore sarà il beneficio fino ad azzerarsi completamente.

Il comma 2 dell'art.1 del decreto legge, prevede che *"Il credito di cui al comma precedente è rapportato al periodo di lavoro nell'anno"*.

Inoltre, è previsto che i sostituti riconoscono il credito *"ripartendolo fra le retribuzioni erogate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, a partire dal primo periodo di paga utile"*.

Pertanto, tralasciando in questa fase i dubbi sopra esposti circa i redditi di lavoro dipendente o assimilato che non derivano da una effettiva prestazione di lavoro nel corso del 2014, occorrerà determinare il credito come segue:

Il credito d'imposta spetta in misura fissa per coloro che conseguono in reddito complessivo nel 2014 fino a 24 mila euro ed in misura decrescente, fino ad azzerarsi, per i redditi che eccedono tale soglia e fino a 26 mila euro.

- se il lavoratore è stato assunto anteriormente all'inizio del periodo di imposta 2014, il credito di imposta di 640 euro potrà essere determinato dividendo l'importo annuo per 245 giorni (dal 1 maggio al 31 dicembre) e moltiplicando tale valore giornaliero per 31 (per i mesi di maggio, luglio, agosto, ottobre e dicembre) oppure per 30 (per i mesi di giugno, settembre e novembre); si ottiene in tal modo un importo medio mensile di 80 euro;
- se il lavoratore è stato assunto nel corso del periodo di imposta 2014 prima della erogazione del credito d'imposta, il credito va preliminarmente proporzionato al periodo di lavoro e successivamente riconosciuto con il criterio individuato al punto precedente. Ad esempio, se il lavoratore è stato assunto il 7 marzo ed ipotizzando un reddito complessivo fino a 24 mila euro, l'importo del credito sarà pari a 526 euro (cioè per 300/365) e verrà corrisposto dal mese di maggio un importo pari mediamente a euro 65,75;

- nel caso di lavoratore assunto successivamente al mese di maggio, occorrerà effettuare analoga procedura redistribuendo il credito nel corso dei mesi residui nell'anno. Ad esempio, se il lavoratore è assunto il 1 luglio, il credito spetta per 184 giorni. Quindi potrà godere di un importo pari a euro 322,64. L'importo corrisposto mensilmente sarà pari a euro 53,78 mediamente. La conferma è contenuta nella circolare dell'Agenzia laddove viene evidenziato che nel caso di riconoscimento del credito successivamente al mese di maggio resta ferma *“la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014”*.

Negli esempi si è fatto riferimento all'importo medio nel mese, ma il conteggio del credito effettivamente da erogare va effettuato su base giornaliera. Di conseguenza, ad esempio, nella prima casistica (assunti ante 2014) l'importo effettivamente erogato sarà pari a euro 80,98 (per i mesi con 31 giorni) e euro 78,77 (per i mesi con 30 giorni).

Il comma 5 dell'articolo 1, così come peraltro previsto secondo i criteri generali in materia di detrazioni di lavoro dipendente, prevede che *“è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso”*.

Non è, invece, prevista alcuna rimodulazione del credito nel caso di orario di lavoro ridotto ad esempio se il contratto tra le parti è a tempo parziale.

Nelle ipotesi invece di contratti a termine si ritiene che l'ammontare complessivo del credito possa essere ripartito tenendo conto della durata del contratto stesso: ad esempio, un contratto a termine la cui scadenza è prevista per il 31/10/2014. Al ricorrere della condizione reddituale fino a euro 24 mila, il credito spettante è pari a euro  $640/365 * 304 =$  euro 533,04.

Tale importo sarà attribuito nel mese di maggio 2014 dividendolo per 184 giorni (pari al periodo dal 1 maggio al 31 ottobre 2014) e moltiplicandolo per 31 giorni per un totale di euro 89,80.



## IL SOSTITUTO DI IMPOSTA

Il credito d'imposta viene riconosciuto direttamente dal datore di lavoro, ovvero dal committente nel caso ad esempio di un contratto di collaborazione a progetto.

Il sostituto eroga la somma in maniera del tutto automatica e senza alcun adempimento a cura del lavoratore o assimilato. L'art.1 del decreto non prevede infatti alcuna richiesta da parte dell'avente diritto.

Dunque il contribuente non deve presentare alcuna istanza né all'Agenzia delle Entrate né ai sostituti d'imposta, i quali devono riconoscere il credito spettante, in aggiunta alle retribuzioni erogate, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari (Il comma 4 prevede infatti che *"i sostituti d'imposta [...] riconoscono il credito"*).

Evidentemente il sostituto di imposta non potrà essere soggetto ad alcuna conseguenza nel caso di illegittimità del credito in capo al contribuente.

Il contribuente è importante comunque che presti particolare attenzione in caso di presenza di più rapporti di lavoro.

Infatti, per effetto del cumulo, potrebbe accadere che pur se singolarmente i rapporti di lavoro potrebbero dar luogo alla spettanza del credito, in caso di superamento della soglia prevista per effetto della concorrenza di altri redditi nella determinazione del reddito complessivo, il beneficio potrebbe non spettare.

In tali ipotesi gli scenari potrebbero essere differenti a seconda del comportamento tenuto dal contribuente che, va ricordato, rimane sempre il responsabile nel caso di eventuali violazioni.

La circolare n.8/e dell'Agenzia delle Entrate avverte a tal fine che i contribuenti, i quali non possiedono i requisiti per la maturazione del beneficio, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta.

Il sostituto di imposta, in un quadro di corretta gestione del rapporto, può valutare di informare il lavoratore in relazione ai rischi che corre nel caso di più rapporti di lavoro intrattenuti dallo stesso e di invitarlo eventualmente a presentare istanza di non riconoscimento del credito.

In tal caso, il sostituto potrà recuperare il credito eventualmente erogato in eccesso 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.

Il credito d'imposta viene riconosciuto direttamente dal datore di lavoro, ovvero dal committente nel caso ad esempio di un contratto di collaborazione a progetto.

Se il lavoratore non dovesse comunicare al datore di lavoro la non spettanza del credito, il sostituto d'imposta riterrà il comportamento concludente ai fini della maturazione del diritto.

In tale ipotesi, se il lavoratore successivamente dovesse riscontrare di aver percepito un credito non spettante, dovrà autonomamente regolarizzare la propria posizione procedendo, una volta ricevuti i modelli CUD 2015 per i redditi percepiti nel 2014, a presentare la dichiarazione fiscale (730 o modello Unico) restituendo la somma percepita in eccesso.

In caso contrario, si applica la disciplina in materia di accertamento delle imposte sui redditi prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

E pertanto l'Agenzia delle Entrate, sulla base anche di quanto risulterà dall'anagrafe tributaria dalla dichiarazione dei sostituti di imposta 770/2015, procederà alla verifica di eventuali irregolarità e recupererà le somme dovute con relativi interessi ed irrogando relative sanzioni.

Allo stesso modo è opportuno – anche se non obbligatorio – che i sostituti, in caso di interruzione del rapporto, comunichino ai lavoratori l'ammontare del credito erogato (in particolare quelli conclusi dopo il 01/05/2014). L'eventuale successivo sostituto di imposta in tal caso calcolerà il credito spettante sulla base dei redditi a lui noti e poi detraerà da tale importo il credito già riconosciuto, se comunicato dal lavoratore.

Il credito, così come espressamente previsto dal comma 4 dell'art.1 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"*.

Le istruzioni dell'Agenzia evidenziano a tal fine che 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.

Appare quindi legittimo che l'inizio della corresponsione possa avvenire anche successivamente *"ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014"*.

Allo stesso modo è opportuno – anche se non obbligatorio – che i sostituti, in caso di interruzione del rapporto, comunichino ai lavoratori l'ammontare del credito erogato (in particolare quelli conclusi dopo il 01/05/2014). L'eventuale successivo sostituto di imposta in tal caso calcolerà il credito spettante sulla base dei redditi a lui noti e poi detraerà da tale importo il credito già riconosciuto, se comunicato dal lavoratore.

Peraltro il mancato riconoscimento immediato dell'incentivo non comporta la perdita del credito che potrebbe essere comunque richiesto dal contribuente successivamente o in sede di dichiarazione fiscale.

Così come potrebbe accadere che la proiezione del reddito annuale effettuata mese dopo mese porti a risultati altalenanti tali per cui in alcuni mesi il diritto al credito sorge ed in altri no; fermo restando l'obbligo di sistemare ogni situazione in sede di conguaglio fiscale di fine anno o fine rapporto.

In considerazione della rilevante crisi occupazionale sarà frequente la gestione di rapporti in cassa integrazione, o che i contribuenti abbiano perduto il posto di lavoro per effetto di una mobilità o licenziamenti individuali o plurimi.

Nei casi in cui il rapporto di lavoro sia ancora in essere, si ritiene che il datore di lavoro sia tenuto ad erogare il credito con le ordinarie modalità.

Nei casi in cui il rapporto si sia interrotto e il lavoratore abbia in corso un trattamento economico sostitutivo (disoccupazione o mobilità), l'Inps assume un ruolo a tutti gli effetti di un sostituto di imposta e dunque tenuto a corrispondere il credito.

Nei casi di rapporti di lavoro che sono privi della figura di sostituto di imposta (esempio, rapporto domestico), il lavoratore può recuperare il credito in sede di dichiarazione dei redditi.

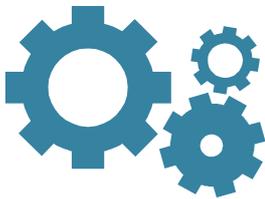
In via generale, tuttavia, si ritiene che il recupero in sede di dichiarazione dei redditi debba essere considerato in modo residuale rispetto alla possibilità di essere erogato nel corso del periodo di imposta.

## IL RECUPERO DELLE SOMME ANTICIPATE

L'erogazione avviene a cura del sostituto d'imposta che anticipa le somme per conto dell'Amministrazione.

Il recupero avviene mediante una corrispondente riduzione delle ritenute fiscali del mese ed in caso di incapienza, sui contributi previdenziali dovuti all'INPS.

In particolare, il comma 5 dell'articolo 1 del decreto legge prevede che *"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"*.



Considerando che viene fatto riferimento alle ritenute disponibili in *ciascun periodo di paga*, si ritiene vadano ricomprese esclusivamente le ritenute di lavoro dipendente ed assimilato correnti determinate nello stesso mese nel quale è stato calcolato il credito, compreso le ritenute operate su redditi arretrati e corrisposti nello stesso periodo di paga.

Al momento è dubbio se sia possibile utilizzare anche le ritenute operate da assistenza fiscale: sul punto, tuttavia, sembra possibile una risposta positiva atteso che anche esse originano in un periodo di paga.

Non appare conseguentemente possibile – almeno sul piano letterale e salvo diverso avviso dell'Agenzia delle Entrate - utilizzare ritenute diverse da quelle sopra indicate (es. di lavoro autonomo).

Su questo specifico aspetto, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che potranno essere oggetto di scomputo, il monte ritenute fiscali disponibile in ciascun periodo di paga e precisa 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.

Il decreto, dunque, prevede che la compensazione sia di tipo "interno" senza alcuna possibilità che si possa accedere alla compensazione "esterna" in F24.

In caso di incapienza 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 utilizzi, per la differenza, i contributi previdenziali dovuti **per il medesimo periodo di paga**, i quali non devono quindi essere versati.

Il richiamo al "medesimo periodo di paga" non tiene conto della differenza di determinazione degli importi tra fisco e previdenza in relazione, rispettivamente, al principio di cassa e competenza.

Conseguentemente, in chiave semplificativa, si ritiene possibile compensare i contributi da versare entro il 16 giugno (e successive scadenze) indipendentemente dal disallineamento temporale.

Rimane fermo che anche con riferimento alla compensazione dei contributi previdenziali – salvo modifiche legislative possibili in sede di conversione del decreto – il decreto prevede che sia "interna" senza la possibilità di accedere alla compensazione in F24.

In particolare il "debito del mese" cui fare riferimento per la compensazione del credito sembrerebbe poter essere individuato nell'importo al lordo di altri importi a credito compensabili come, ad esempio, ANF, malattie etc.

Su questo specifico aspetto, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che potranno essere oggetto di scomputo, il monte ritenute fiscali disponibile in ciascun periodo di paga e precisa 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.