

CIRCOLARE N. 8/E



Direzione Centrale Normativa
Direzione Centrale Servizi ai contribuenti

Roma, 28 aprile 2014

OGGETTO: Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati

INDICE

PREMESSA	2
1. I SOGGETTI BENEFICIARI	3
2. I SOSTITUTI DI IMPOSTA TENUTI AL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO	5
3. LE MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DEL CREDITO	7
4. GLI ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA	7
5. I CONTRIBUENTI SENZA SOSTITUTO D'IMPOSTA	9
6. IL CREDITO NON SPETTANTE	9
7. LA RILEVANZA DEL CREDITO	10

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. 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 "capiente", sono titolari di un reddito complessivo superiore a euro 26.000.

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.

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.

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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA