

CIRCOLARE N. 9/E



Direzione Centrale Normativa  
Direzione Centrale Servizi ai contribuenti

*Roma, 14 maggio 2014*

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

**INDICE**

<b>PREMESSA</b>	<b>3</b>
<b>1. SOGGETTI BENEFICIARI</b>	<b>3</b>
1.1.Soggetti non residenti	3
1.2.Computo del periodo di lavoro	4
1.3.Prestazioni a sostegno del reddito	4
1.4.Eredi del lavoratore	6
1.5.Interessi su crediti da lavoro	7
<b>2. CALCOLO DEL CREDITO</b>	<b>7</b>
2.1.Calcolo del credito da erogare nel periodo di paga	7
2.2.Calcolo del credito e precedenti rapporti di lavoro	11
2.3.Rapporti di lavoro contestuali	12
2.4.Ricalcolo delle condizioni di spettanza del credito	13
2.5.Redditi assoggettati a cedolare secca	14
<b>3. COORDINAMENTO CON ALTRE MISURE AGEVOLATIVE</b>	<b>15</b>
3.1 Imposta sostitutiva per gli incrementi di produttività	15
3.2 Retribuzioni convenzionali e altre disposizioni di favore	16
<b>4. ALTRE QUESTIONI</b>	<b>17</b>
4.1.Credito d'imposta per le imprese marittime	17
4.2.Modalità di recupero delle somme erogate dai sostituti	17

## **PREMESSA**

Con la circolare n. 8/E del 28 aprile 2014 sono stati dati i primi chiarimenti sull'applicazione del credito (di seguito, "credito") previsto per l'anno 2014 dall'articolo 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (di seguito, "decreto"), concernente la "*Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati*", a favore dei 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.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti su varie questioni poste all'attenzione della scrivente, concernenti i soggetti beneficiari, l'applicazione del credito da parte dei sostituti d'imposta, il recupero del credito erogato e il coordinamento con altre misure agevolative.

## **1. SOGGETTI BENEFICIARI**

### **1.1. Soggetti non residenti**

**D.** Il credito deve essere erogato anche a lavoratori non residenti fiscalmente in Italia? In caso affermativo come si calcola il reddito complessivo?

**R.** L'art. 24 del TUIR riconosce ai soggetti fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato, titolari di redditi di lavoro imponibili in Italia, le detrazioni previste dall'art. 13 del TUIR. Si ritiene che, al ricorrere dei presupposti stabiliti dal comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR, spetti il credito ivi previsto. Il credito non spetta, comunque, nell'ipotesi in cui il reddito di lavoro non sia imponibile in Italia per effetto dell'applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni o di altri accordi internazionali.

Il reddito complessivo dei non residenti si calcola in base alle ordinarie regole previste dall'art. 3 del TUIR, secondo cui per i soggetti non residenti il reddito complessivo è formato dai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

## **1.2. Computo del periodo di lavoro**

**D.** Si chiede di conoscere se spetti il credito nelle particolari ipotesi di aspettativa non retribuita, part time ed erogazione di premi dopo la cessazione del rapporto di lavoro.

**R.** In base al comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR il credito spetta se l'imposta lorda sui redditi di lavoro è superiore alle detrazioni per lavoro. In linea generale, si ritiene che nella verifica della spettanza del credito, il disposto del comma 2 dell'art. 1 del decreto, secondo cui il credito è rapportato al periodo di lavoro nell'anno, debba essere inteso facendo riferimento ai giorni che danno diritto alle detrazioni per lavoro.

Nei casi prospettati, quindi, vale quanto già precisato con la circolare del Ministero delle finanze n. 3/E del 1998 secondo cui dai giorni per cui spettano le detrazioni vanno sottratti i giorni per i quali non spetta alcun reddito, come in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni, mentre nessuna riduzione delle detrazioni va effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro, quali il part time verticale o orizzontale.

Per quanto concerne i premi di risultato erogati in anni successivi alla cessazione del rapporto di lavoro, si ricorda che nel calcolo del numero dei giorni, per i quali spetta il diritto alle detrazioni, non vanno considerati quelli compresi in periodi di lavoro per i quali si è già fruito in precedenza delle detrazioni. Nel caso prospettato, è presumibile che le detrazioni per lavoro dipendente siano state già fruito in precedenza durante il periodo di lavoro che ha dato diritto al premio e, quindi, che il credito non spetti.

## **1.3. Prestazioni a sostegno del reddito**

**D.** Gli importi percepiti dai lavoratori a titolo di cassa integrazione guadagni, indennità di mobilità e indennità di disoccupazione danno diritto al credito? Chi lo riconosce?

**R.** Le somme percepite dai lavoratori a titolo di cassa integrazione guadagni, indennità di mobilità e indennità di disoccupazione costituiscono proventi conseguiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente e, in base al comma 2 dell'art. 6 del TUIR, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti.

I percettori di dette somme hanno diritto alle detrazioni per lavoro dipendente previste dal comma 1 dell'art. 13 del TUIR. A tal riguardo il Ministero delle finanze ha specificato che le detrazioni competono nell'anno in cui i redditi per i quali sono concesse sono assoggettati a tassazione, ciò anche con riferimento ai redditi sostitutivi di quelli di lavoro dipendente, quali, ad esempio, le indennità e somme erogate dall'INPS o da altri Enti, per le quali le detrazioni spettano in relazione ai giorni che danno diritto all'indennità (ad esempio, per l'indennità di disoccupazione, con riferimento ai giorni di disoccupazione che hanno dato diritto alla corresponsione dell'indennità) e alle borse di studio (circolare n. 3/E del 1998).

Ciò premesso, si evidenzia che per espressa previsione dell'articolo 1 del decreto, il credito *“è rapportato al periodo di lavoro nell'anno”* (comma 2) e che le disposizioni *“si applicano per il solo periodo d'imposta 2014”* (comma 3). Considerato che le indennità in esame costituiscono reddito di lavoro dipendente e danno diritto alle relative detrazioni, si ritiene che il credito vada calcolato per le erogazioni effettuate nel 2014, tenendo conto dei giorni che danno diritto alle indennità.

L'ente erogatore, in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto a riconoscere il credito *“in via automatica”*, determinando la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei dati reddituali a sua disposizione (cfr. circolare n. 8/ del 2014, par. 3). L'ente che corrisponde i redditi che danno diritto al credito, quindi, nel calcolarne la spettanza e l'importo da erogare, dovrà avvalersi dei dati a propria disposizione riguardanti i redditi percepiti dal lavoratore (ad esempio, i dati desunti dal casellario delle pensioni o quelli relativi a prestazioni previdenziali direttamente erogate ai medesimi lavoratori).

Resta fermo che i contribuenti che non hanno i presupposti per il riconoscimento del beneficio, sono tenuti a darne comunicazione al sostituto d'imposta il quale potrà recuperare il credito eventualmente erogato dagli emolumenti da corrispondere 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 (cfr. circolare n. 8/E del 2014, par. 6).

#### **1.4. Eredi del lavoratore**

**D.** Per un lavoratore deceduto ad aprile, per i primi mesi dell'anno spetta il credito agli eredi? Come lo devono considerare gli eredi?

**R.** In base al comma 2 dell'articolo 1 del decreto, il credito "è rapportato al periodo di lavoro nell'anno". Con la circolare 8/E del 2014, par. 5, è stato specificato che 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, ad esempio perché relativo a un rapporto di lavoro cessato prima del mese di maggio. Il credito spetta, quindi, anche ai lavoratori deceduti in relazione al loro periodo di lavoro nel 2014 e sarà calcolato nella dichiarazione dei redditi del lavoratore deceduto presentata da uno degli eredi, secondo modalità che saranno specificate nel relativo modello.

Nel caso in cui il lavoratore sia deceduto dopo l'inizio dell'erogazione del credito da parte sostituto d'imposta, la parte di credito eventualmente maturata nel periodo di paga in cui è avvenuto il decesso, e materialmente percepita dagli eredi, continua a mantenere la sua qualificazione fiscale e, quindi, non costituisce reddito per gli stessi.

### **1.5. Interessi su crediti da lavoro**

**D.** Come devono essere considerate le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del c.p.c., considerate equiparate al reddito di lavoro dipendente in base all'art. 49, comma 2, lett. b), del TUIR?

**R.** L'art. 429, ultimo comma, del c.p.c. prevede che 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 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. Si tratta, in sostanza, degli interessi su crediti di lavoro e della rivalutazione, che rientrano nei redditi di lavoro dipendente. Anche per queste somme è necessario verificare se spettino le detrazioni per lavoro, come specificato nei paragrafi precedenti.

## **2. CALCOLO DEL CREDITO**

### **2.1. Calcolo del credito da erogare nel periodo di paga**

**D.** Si chiede di conoscere le modalità di calcolo del credito da erogare in ciascun periodo di paga che devono seguire i sostituti d'imposta.

**R.** In base alle disposizioni introdotte dal decreto occorre calcolare il credito spettante al lavoratore su base annua e successivamente determinare l'importo che il sostituto deve erogare in ciascun periodo di paga. In particolare, i sostituti d'imposta che erogano i redditi che danno diritto al credito devono:

- verificare la "capienza" dell'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro (comma 1-*bis* dell'art. 13);
- calcolare l'importo del credito spettante in relazione al reddito complessivo (comma 1-*bis* dell'art. 13), tenendo conto che il credito va rapportato al periodo di lavoro nell'anno (comma 3 dell'art. 1 del decreto);
- determinare l'importo da erogare in ciascun periodo di paga (commi 3 e 4 dell'art. 1 del decreto).

Per quanto concerne il primo punto (verifica della “capienza”), si precisa che i termini di confronto devono essere omogenei e, quindi, occorre calcolare le detrazioni spettanti in base ai soli redditi che danno potenzialmente diritto al credito. In sostanza, l’imposta lorda sui redditi di lavoro dipendente e assimilati deve essere di importo superiore alle detrazioni calcolate su un reddito complessivo formato dai medesimi redditi che hanno determinato l’imposta lorda stessa.

In relazione al secondo punto (calcolo del credito spettante), il comma 1-*bis* dell’art. 13 del TUIR prevede che se il reddito complessivo:

- non è superiore a 24.000 euro, il credito è di importo pari a 640 euro;
- è superiore a 24.000 euro ma non a 26.000 euro, il credito di 640 euro 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.

Ad esempio, per un lavoratore impiegato per l’intero 2014 il cui reddito complessivo è di 24.800 euro, l’importo del credito spettante è pari a:

$$\text{credito} = 640 \times [(26.000 - 24.800)/2.000] = 640 \times 1.200/2000 = 640 \times 0,6 = 384.$$

Per un lavoratore impiegato per l’intero 2014 il cui reddito complessivo è di 25.200 euro, l’importo del credito spettante è pari a:

$$\text{credito} = 640 \times [(26.000 - 25.200)/2.000] = 640 \times 800/2000 = 640 \times 0,4 = 256$$

L’importo del credito si azzerà al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 26.000 euro.

Se il periodo di lavoro nell’anno 2014 è inferiore a 365 giorni, l’importo del credito spettante, come precedentemente determinato, deve essere parametrato al numero dei giorni di lavoro dell’anno, calcolati tenendo conto delle regole ordinariamente applicabili per l’applicazione delle detrazioni previste dall’art. 13 del TUIR.

Ad esempio, un lavoratore il cui reddito complessivo è di euro 22.000 e che:



- ha cessato il rapporto di lavoro il 30 aprile 2014 (120 giorni di lavoro nel 2014) avrà diritto soltanto a parte del credito, pari a euro  $640/365 \times 120 =$  euro 210,41;
- ha iniziato un rapporto di lavoro a tempo indeterminato il 3 giugno 2014 (212 giorni di lavoro del 2014) avrà diritto soltanto a parte del credito, in quanto euro  $640/365 \times 212 =$  euro 371,73.

In relazione al terzo punto (erogazione del credito da parte dei sostituti d'imposta), il comma 4 dell'art. 1 del decreto prevede che i sostituti d'imposta 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”*, mentre il successivo comma 5 prevede che il credito *“è attribuito sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga rapportandolo al periodo stesso”*.

Con la circolare n. 8/E del 2014, considerata la data di entrata in vigore del decreto, è stato specificato che 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.

Per la ripartizione del credito spettante, come in precedenza determinato, tra i periodi di paga che vanno da maggio a dicembre (o da giugno a dicembre), o comunque tra i periodi di paga interessati in relazione all'eventuale durata infrannuale del rapporto di lavoro, occorre considerare che il credito deve essere parametrato al numero di giorni lavorati nell'anno.

Ne consegue che la ripartizione del credito spettante tra i periodi di paga potrà avvenire tenendo conto del numero di giorni lavorati in ciascun periodo di paga.

Ad esempio, per le erogazioni da maggio a dicembre 2014 (245 giorni), per trovare l'importo da erogare nel mese il credito complessivamente spettante dovrebbe essere diviso per 245 e poi moltiplicato per i giorni di ciascun mese. Supponendo un importo del credito spettante complessivamente pari a 640 euro, l'importo del credito erogato in ciascun periodo di paga sarà pari a euro  $640/245 \times 31 = 80,98$  per i mesi di maggio, luglio, agosto, ottobre e dicembre, e pari a euro  $640/245 \times 30 = 78,37$  per i mesi di giugno, settembre e novembre. Per le erogazioni da giugno a dicembre 2014 (214 giorni), l'importo del credito erogato in ciascun periodo di paga sarà pari a euro  $640/214 \times 31 = 92,71$  per i mesi di luglio, agosto, ottobre e dicembre, e pari a euro  $640/214 \times 30 = 89,72$  a giugno, settembre e novembre.

Il medesimo criterio di calcolo vale anche per i periodi di lavoro infrannuali. Ad esempio, per un rapporto di lavoro che inizia il 15 maggio 2014 e termina il 15 settembre 2014, per un totale di 124 giorni di lavoro, supponendo un reddito complessivo fino a 24.000 euro, il credito spettante parametrato al numero di giorni lavorati è pari a euro  $640/365 \times 124 = 217,42$ , da ripartire in base ai giorni di lavoro in ciascun mese: 29,81 euro per i 17 giorni di maggio; 52,60 euro per i 30 giorni di giugno; 54,36 euro per i 31 giorni di luglio e agosto; 26,30 euro per i 15 giorni di settembre.

Per semplicità di applicazione, è comunque possibile utilizzare anche altri criteri, purché oggettivi e costanti, ferma restando la ripartizione dell'intero importo del credito spettante tra le retribuzioni dell'anno 2014.

Ad esempio, è possibile ripartire l'importo del credito spettante considerando il numero dei periodi di paga in cui il credito stesso è erogato.

Per i rapporti di lavoro che si protraggono per l'intero anno 2014, in cui non appare rilevante ai fini in esame la considerazione dell'esatto numero dei giorni di ciascun mese, l'importo del credito di 640 euro su base annua potrà essere erogato per un importo pari a 80 euro al mese per ciascuno degli 8 mesi che vanno da maggio a dicembre 2014. Ovviamente, se l'erogazione avvenisse

per motivi tecnici nei 7 mesi da giugno a dicembre 2014 l'importo sarebbe di 91,43 euro al mese.

Non è consentito, invece, dividere l'importo del credito di 640 euro su base annua per le 12 mensilità, ed erogare euro 53,33 per ciascuno degli 8 mesi che vanno da maggio a dicembre 2014 (totale euro 426,67), erogando solo a conguaglio la differenza (euro 213,33).

## **2.2. Calcolo del credito e precedenti rapporti di lavoro**

**D.** Si chiede di conoscere come si debba comportare un sostituto d'imposta in caso di assunzione nel corso del 2014 di un lavoratore che abbia intrattenuto un precedente rapporto di lavoro nel medesimo anno.

**R.** Si premette che in base all'art. 4 del DPR n. 322 del 1998, i sostituti d'imposta sono tenuti al rilascio del CUD entro dodici giorni dalla richiesta degli interessati in caso di interruzione del rapporto di lavoro. Fino alla data di pubblicazione del modello CUD 2015 per il periodo d'imposta 2014, l'importo del credito erogato al lavoratore, nonché quello maturato e non erogato, dovranno essere indicati nelle annotazioni del CUD 2014 con codice ZZ.

Se l'interessato consegna il CUD al nuovo datore di lavoro, quest'ultimo dovrà tenere conto dei dati ivi esposti per calcolare la spettanza del credito e il relativo importo.

In questo caso, la verifica della "capienza" dell'imposta lorda rispetto alle detrazioni per lavoro dipendente e assimilato andrà effettuata tenendo conto anche dell'importo del reddito e dei giorni per cui spettano le detrazioni per lavoro, indicati nel CUD relativo al precedente rapporto di lavoro, così come la determinazione dell'importo del credito spettante in relazione al reddito complessivo andrà effettuata tenendo conto anche del reddito indicato nel medesimo CUD.

Dall'importo del credito spettante dovrà essere detratto quanto eventualmente riconosciuto dal precedente sostituto d'imposta. L'importo del credito residuo da erogare dovrà essere ripartito tra i periodi di paga, tenendo

conto del numero di giorni lavorati in ciascun periodo di paga, secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente.

Se il nuovo assunto non produce il CUD relativo al precedente rapporto di lavoro il sostituto d'imposta è tenuto a determinare la spettanza del credito e il relativo importo sulla base dei soli dati reddituali a propria disposizione, fermo restando che il nuovo assunto è tenuto a comunicare al sostituto stesso di non avere i presupposti per il riconoscimento del credito, ad esempio perché sommando i redditi derivanti dai due rapporti di lavoro ha un reddito complessivo superiore a quello che consente il relativo riconoscimento.

### **2.3. Rapporti di lavoro contestuali**

**D.** Nell'ipotesi in cui un soggetto abbia in corso contemporaneamente più rapporti di lavoro che danno diritto al credito, come si devono comportare i sostituti nei confronti del soggetto?

**R.** Si premette che il riconoscimento del credito da parte dei sostituti d'imposta è previsto dal decreto "*in via automatica*" e, quindi, deve essere erogato senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei beneficiari. Nella circolare n. 8/E del 2014 è stato specificato che i lavoratori 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" (par. 6).

Nei casi in cui un soggetto sia titolare di redditi di lavoro derivanti da più rapporti di lavoro contestuali che isolatamente considerati danno diritto al credito, ma l'importo del reddito complessivamente derivante dai rapporti in essere ecceda quello massimo previsto dal comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR, non sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito e il lavoratore è

tenuto a comunicare detta circostanza ai sostituti d'imposta. Questi ultimi, sulla base della comunicazione ricevuta, non riconosceranno il credito.

Ad esempio, se un soggetto è titolare di due rapporti di collaborazione, per i quali è previsto un compenso, rispettivamente, di euro 12.000 e di euro 18.000, i due sostituti d'imposta devono riconoscere il credito in via automatica. Il lavoratore, tuttavia, sa che sommando il reddito lordo dei due rapporti raggiunge un reddito complessivo di euro 30.000 e non ha diritto al credito. Per effetto di quanto indicato nella circolare, il lavoratore è tenuto a comunicare ai due sostituti d'imposta di non aver diritto al credito.

Nella diversa ipotesi in cui l'importo del reddito complessivamente derivante dai rapporti in essere non ecceda quello massimo previsto dal comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR, sussiste il presupposto per il riconoscimento del credito e il lavoratore è tenuto a chiedere a uno dei due sostituti d'imposta di non riconoscere il credito. In tal modo, il credito sarà riconosciuto da un solo sostituto d'imposta.

#### **2.4. Ricalcolo delle condizioni di spettanza del credito**

**D.** Si chiede se sia possibile effettuare il ricalcolo delle condizioni di spettanza del credito già erogato nei periodi di paga successivi, per anticipare il recupero del credito non spettante rispetto al conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

**R.** Il sostituto d'imposta, a fronte di variazioni del reddito o delle detrazioni riferite alle somme e valori che il sostituto stesso corrisponderà durante l'anno, nonché a fronte dei dati di cui entra in possesso, potrà effettuare il ricalcolo del credito spettante e recuperarlo nei periodi di paga successivi a quello di erogazione del credito, anche prima del conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Ad esempio, se l'aumento di retribuzione, derivante da una promozione o da un premio, comporta l'erogazione di un reddito di 26.000 euro o superiore nel corso del 2014, facendo venir meno i presupposti previsti dal comma 1-*bis*

dell'art. 13 del TUIR, il sostituto d'imposta potrà recuperare l'eventuale credito già erogato nei periodi di paga successivi, anche prima del conguaglio di fine anno o di fine rapporto. Si evidenzia che il venir meno dei presupposti per la fruizione del credito potrebbe derivare anche da variazioni in diminuzione della retribuzione, ad esempio per una riduzione dell'orario di lavoro, che abbiano l'effetto di rendere incapiante l'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro.

Si precisa, che se le variazioni di retribuzione, in aumento o in diminuzione, comportano la maturazione a favore del lavoratore del diritto al credito, in precedenza non spettante, il sostituto deve riconoscere il credito in via automatica a partire dal primo periodo di paga utile o, in mancanza, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto. Potrebbe essere il caso, ad esempio, di un aumento di retribuzione che rende capiente l'imposta lorda sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni per lavoro, o di una riduzione dell'orario di lavoro che comporta l'erogazione di un reddito inferiore a 26.000 euro nel corso del 2014.

## **2.5. Redditi assoggettati a cedolare secca**

**D.** Al fine di verificare il limite di 26.000 euro si devono considerare anche i redditi assoggettati a cedolare secca?

**R.** I redditi assoggettati a cedolare secca devono essere considerati nella determinazione del reddito complessivo rilevante ai fini della verifica della spettanza del credito di cui al comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR. In base al comma 7 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2011, infatti, *“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. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109.”*

### 3. COORDINAMENTO CON ALTRE MISURE AGEVOLATIVE

#### 3.1 Imposta sostitutiva per gli incrementi di produttività

**D.** Si chiede di conoscere se nel calcolo del credito si debba tenere conto dei redditi assoggettati all'imposta sostitutiva per gli incrementi di produttività.

**R.** Si premette che il DPCM del 19 febbraio 2014, concernente le *Modalità di attuazione delle misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro nel periodo 1° gennaio - 31 dicembre 2014* (recentemente pubblicato nella GU n. 98 del 29 aprile 2014), al comma 1 dell'art. 1 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2013, ad euro 40.000, al lordo delle somme assoggettate nel medesimo anno 2013 all'imposta sostitutiva, mentre al successivo comma 2 stabilisce che la retribuzione di produttività individualmente riconosciuta che può beneficiare dell'agevolazione non può comunque essere complessivamente superiore, nel corso dell'anno 2014, ad euro 3.000 lordi.

Il DPCM stabilisce al comma 4 dell'art. 1 che *“Continuano ad essere applicate, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 gennaio 2013.”*.

Il DPCM del 22 gennaio 2013, al comma 4 dell'art. 1, prevede che *“Restano applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 2 a 4 dell'articolo 2 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126.”*.

L'art. 2, comma 2, del DL n. 93 del 2008 stabilisce che i redditi di cui al comma 1 non concorrono ai fini fiscali alla formazione del reddito complessivo del percipiente entro il limite massimo di 3.000 euro.

Ne consegue che il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva in esame non deve essere computato nel reddito complessivo al fine di calcolare l'importo del credito spettante in relazione alla soglia dei 26.000 euro di cui al comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR.

Tuttavia, ad evitare penalizzazioni per i lavoratori dipendenti che hanno i presupposti per la fruizione dell'imposta sostitutiva per incrementi di produttività, in coerenza con la *ratio* della norma richiamata, il reddito di lavoro dipendente assoggettato a imposta sostitutiva deve comunque essere sommato ai redditi tassati in via ordinaria per la verifica della "capienza" dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro rispetto alle detrazioni da lavoro spettanti.

Rimane ferma la possibilità per i soggetti interessati di optare per la tassazione ordinaria del reddito di lavoro dipendente in luogo dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.

### **3.2 Retribuzioni convenzionali e altre disposizioni di favore**

**D.** Il credito deve essere erogato anche ai lavoratori che determinano il reddito in base alle retribuzioni convenzionali di cui all'art. 51, comma 8-*bis*, del TUIR?

**R.** Il decreto che ha introdotto il credito, nello stabilire i presupposti per la sua erogazione, non ha definito anche regole volte a differenziarne l'applicazione in funzione delle eventuali disposizioni particolari che interessino determinate tipologie di lavoratori.

Pertanto, al di fuori dei casi in cui tali altre disposizioni particolari prevedano diversamente (come, ad esempio, nel caso dell'imposta sostitutiva sugli incrementi di produttività), la verifica della spettanza del credito deve essere effettuata in base alle regole generali.

Quindi, i lavoratori che determinano il reddito di lavoro dipendente in base alle retribuzioni convenzionali di cui al comma 8-*bis* dell'art. 51 del TUIR, ove sussistano i requisiti previsti dal comma 1-*bis* dell'art. 13 del TUIR, possono fruire del credito, in quanto si tratta di contribuenti i cui redditi di lavoro dipendente, sia pure determinati con modalità diverse da quelle ordinarie, confluiscono comunque nel reddito complessivo.



Per i lavoratori c.d. frontalieri, l'art. 1, comma 175, della legge n. 147 del 2013 prevede che "A decorrere dal 1° gennaio 2014, il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 6.700 euro."

Per detti lavoratori, la verifica della spettanza del credito e la determinazione del relativo importo in relazione al reddito complessivo va effettuata tenendo conto del reddito di lavoro dipendente eccedente l'importo di 6.700 euro.

#### **4. ALTRE QUESTIONI**

##### **4.1. Credito d'imposta per le imprese marittime**

**D.** L'importo del credito abbatte le ritenute d'acconto al fine di applicare il credito d'imposta per le imprese marittime, di cui all'art. 4, comma 1, della legge n. 30 del 1998?

**R.** Il credito non abbatte l'importo delle ritenute ai fini dell'agevolazione di cui all'art. 4, comma 1, della legge n. 30 del 1998. Ciò in quanto il calcolo delle ritenute da applicare sui redditi di lavoro corrisposti dai sostituti d'imposta rimane immutato rispetto alla situazione preesistente al decreto, lasciando immutato anche il corrispondente credito d'imposta per le imprese marittime commisurate alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente corrisposti ai marinai imbarcati su navi iscritte nel registro internazionale.

##### **4.2. Modalità di recupero delle somme erogate dai sostituti**

**D.** Come avviene il recupero del credito da parte dei sostituti d'imposta a seguito dell'emanazione della risoluzione 48 del 2014 che ha istituito il relativo codice tributo?

**R.** Con risoluzione 48/E del 7 maggio 2014, al fine di consentire ai sostituti d'imposta il recupero delle somme erogate ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge n. 66 del 2014, mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, è stato 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".

Per le stesse finalità alla compensazione non si applica il limite di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Pertanto, il menzionato recupero da parte dei sostituti d'imposta avviene mediante compensazione con le somme a debito utilizzando il modello di pagamento F24.

La suddetta modalità di recupero e il relativo codice tributo può essere adottata anche dai sostituti d'imposta tenuti all'utilizzo del modello F24 enti pubblici per i versamenti fiscali e contributivi, come delineato dalla circolare n. 20/E del 5 marzo 2001. In particolare, detti sostituti utilizzano:

- 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 enti pubblici, indicando i relativi codici e causali, per eventuali somme da versare.

Per quanto riguarda le Amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici, compresi coloro che utilizzano il modello F24 enti pubblici, si conferma la possibilità di recuperare il bonus erogato mediante scomputo dalle ritenute e dai contributi dovuti.

\*\*\*

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**