



Riduzione cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati

(Circolare Agenzia delle Entrate n. 22/E dell'11/07/2014)

OGGETTO: Art. 1 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 - Riduzione del cuneo fiscale per lavoratori dipendenti e assimilati - Modifiche apportate dalla legge di conversione 23 giugno 2014, n. 89

PREMESSA

Con le circolari n. 8/E del 28 aprile 2014 e n. 9/E del 14 maggio 2014 sono stati forniti 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, ai quali corrisponda un'imposta lorda di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro loro spettanti.

La legge 23 giugno 2014, n. 89, pubblicata nella G.U., serie generale, n. 143 del 23 giugno 2014, ed entrata in vigore il 24 giugno 2014, nel convertire in legge il decreto, ha apportato talune modifiche all'art. 1 del decreto stesso riguardanti, tra l'altro, le modalità di recupero del credito erogato dai sostituti d'imposta, compresi gli enti pubblici e le amministrazioni dello Stato.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti relativi alle modifiche apportate in sede di conversione in legge del decreto.

1. SOGGETTI TENUTI AL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO

L'articolo 1, comma 4, primo periodo, 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.

Con circolare n. 8/E del 2014, al par. 2, sono state fornite indicazioni sui sostituti d'imposta tenuti al riconoscimento del credito.

In tale contesto, la legge di conversione, lasciando immutato il primo periodo del comma 4, ha sostituito il secondo periodo stabilendo che "*Il credito di cui al primo periodo è riconosciuto, in via automatica, dai sostituti d'imposta*".

La modifica non determina alcuna variazione del novero dei sostituti d'imposta tenuti al riconoscimento del credito in via automatica, che rimangono quelli individuati al primo periodo del comma 4 del decreto.

La modifica si limita, infatti, a perfezionare il testo del comma 4 sotto il profilo del *drafting*, sopprimendo riferimenti normativi non necessari perché contenuti nel primo periodo del medesimo comma.

2. RECUPERO DELLE SOMME EROGATE

2.1 Modalità di recupero

La legge di conversione ha apportato, invece, una rilevante modifica in ordine alle modalità di recupero del credito erogato dai sostituti d'imposta. A tal fine, è stato sostituito il secondo periodo del comma 5 dell'art. 1 del *decreto* ed è stato soppresso il comma 6.

Prima della modifica il secondo periodo del comma 5 prevedeva che, per il recupero del credito erogato ai lavoratori, i sostituti d'imposta utilizzassero, 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.

Il secondo periodo del comma 5, nell'attuale formulazione, prevede che le somme erogate ai lavoratori *“sono recuperate dal sostituto d'imposta mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”*.

In proposito si ricorda che con risoluzione n. 48/E del 2014 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”. Proprio l'utilizzo di tale codice consente ai sostituti d'imposta il recupero delle somme erogate ai lavoratori mediante l'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Al par. 4.2 della circolare n. 9/E del 2014 sono state fornite le prime indicazioni in merito, chiarendo che il recupero del credito da parte dei sostituti d'imposta avviene mediante compensazione con le somme a debito utilizzando il modello di pagamento F24 e che, per le stesse finalità di recupero, alla compensazione non si applica il limite di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Si tratta del limite massimo compensabile ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, elevato a 700.000 euro dall'art. 9, comma 2, del decreto-legge n. 35 del 2013.

Al riguardo si precisa che per le caratteristiche del credito previsto dall'art. 1 del *decreto*, al relativo recupero da parte dei sostituti d'imposta mediante compensazione non si applica neanche la limitazione di cui all'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

La modifica in esame, nel semplificare la disciplina del recupero delle somme da parte dei sostituti, da un lato ha inserito la previsione della compensazione di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, e dall'altro ha contestualmente soppresso sia il riferimento alla *“capienza”* dell'ammontare complessivo delle ritenute disponibili, sia il riferimento al *“periodo di paga”* per l'individuazione delle ritenute disponibili e dei contributi dovuti, utilizzabili per il recupero.

Conseguentemente, i sostituti d'imposta erogano il credito in via automatica ai lavoratori che ne abbiano i requisiti, indipendentemente da ogni considerazione circa la capienza delle ritenute disponibili e dei contributi dovuti.

I medesimi sostituti, per il recupero del credito erogato ai lavoratori, si avvarranno esclusivamente del modello di pagamento F24 e potranno utilizzare l'importo corrispondente al credito erogato per il versamento, mediante compensazione, di qualsiasi importo a debito esposto nel medesimo modello F24, anche in sezioni diverse dalla sezione Erario. L'eventuale credito non utilizzato in compensazione potrà essere utilizzato nei successivi versamenti effettuati con il modello di pagamento F24.

In ordine alle concrete modalità di utilizzo, si evidenzia che il codice tributo 1655 deve essere esposto nella sezione Erario del modello di pagamento F24, mentre gli importi a debito compensati potranno riferirsi, a seconda dell'oggetto del versamento, alla medesima sezione Erario o alle sezioni INPS, Regioni, IMU e altri tributi locali, altri enti previdenziali e assicurativi.

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

- eroghi il credito ad alcuni lavoratori e, pertanto, maturi a sua volta un credito verso l'erario di corrispondente importo;
- recuperi il credito in precedenza già erogato ad altri lavoratori, ad esempio perché le circostanze evidenziate al par. 2.4 della circolare n. 9/E del 2014 richiedono il ricalcolo del credito spettante, e, pertanto, maturi un debito verso l'erario per il corrispondente importo.

In detta ipotesi, il sostituto d'imposta dovrà preliminarmente raffrontare l'importo del credito erogato ai lavoratori in un dato mese con l'importo del credito recuperato ai lavoratori nel medesimo mese.

Se dal raffronto risulta che l'importo del credito erogato ai lavoratori è superiore a quello recuperato, il sostituto d'imposta dovrà utilizzare in compensazione solo l'importo netto a credito risultante dalla differenza.

Se dal raffronto risulta che l'importo del credito recuperato ai lavoratori è superiore a quello erogato, il sostituto d'imposta dovrà versare l'importo netto a debito entro gli ordinari termini di versamento delle ritenute d'acconto. In questo caso dovrà essere utilizzato il codice tributo 1655 per il versamento dell'importo a debito.

Sono comunque fatti salvi i comportamenti dei sostituti d'imposta che prima del 24 giugno 2014, data di entrata in vigore della legge di conversione del *decreto*, abbiano recuperato il credito erogato ai lavoratori mediante compensazione utilizzando il modello di pagamento F24.

Nel modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta saranno indicate le modalità di rappresentazione delle compensazioni effettuate.

2.2 Utilizzo del codice tributo 1655

Con risoluzione n. 48/E del 2014 è stato specificato che in sede di compilazione del modello di versamento F24 il codice tributo è esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", con l'indicazione nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." e nel

campo “anno di riferimento”, del mese e dell’anno in cui è avvenuta l’erogazione del beneficio fiscale, rispettivamente nel formato “00MM” e “AAAA”.

Di seguito sono formulati alcuni esempi sull’utilizzo del codice tributo 1655 in relazione alle tematiche trattate.

2.3 Anno e mese di erogazione

Per l’individuazione del mese e dell’anno di pagamento del credito al lavoratore occorre fare riferimento al giorno in cui è avvenuta l’erogazione del credito ai lavoratori da parte dei sostituti d’imposta, ordinariamente coincidente con quello di pagamento delle retribuzioni.

Esempio: il sostituto d’imposta paga il 10 luglio 2014 gli stipendi relativi al mese di giugno 2014, attribuendo un credito pari a euro 1.600. La sezione Erario del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento		Importi a debito versati		Importi a credito compensati
1655	07	2014				1600,00
		Totale	A		B	1600,00

Esempio: il sostituto d’imposta paga il 27 giugno 2014 gli stipendi relativi al medesimo mese di giugno 2014, attribuendo un credito pari a euro 1.600. La sezione Erario del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento		Importi a debito versati		Importi a credito compensati
1655	06	2014				1600,00
		Totale	A		B	1600,00

2.4 Recupero nel 2015 di crediti erogati nel 2014

Il riferimento al mese e all’anno di pagamento del credito al lavoratore deve essere mantenuto anche se il credito è utilizzato nel 2015.

Esempio: il sostituto d’imposta paga il 10 dicembre 2014 gli stipendi relativi al mese di novembre 2014, attribuendo un credito pari a euro 1.600. La sezione Erario del modello F24 andrà compilata nel modo seguente anche nell’ipotesi che il credito sia utilizzato in compensazione nel 2015:

Codice tributo	Rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1655	12	2014		1600,00
		Totale	A	B 1600,00

2.5 Erogazioni effettuate entro il 12 gennaio 2015

L'erogazione del credito effettuata nel 2015 entro il 12 gennaio deve essere considerata come avvenuta nel mese di dicembre 2014.

Esempio: il sostituto d'imposta paga il 10 gennaio 2015 gli stipendi relativi al mese di dicembre 2014, attribuendo un credito pari a euro 1.600. La sezione Erario del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1655	12	2014		1600,00
		Totale	A	B 1600,00

2.6 Erogazioni effettuate in più mesi

Se il sostituto d'imposta utilizza il medesimo modello F24 per recuperare importi relativi a crediti erogati ai lavoratori in mesi diversi occorre indicare in due righe distinte gli importi relativi a ciascun mese.

Esempio: il sostituto d'imposta paga il 10 luglio 2014 gli stipendi relativi al mese di giugno 2014, attribuendo un credito pari a euro 1.600, e paga il 10 agosto 2014 gli stipendi relativi al mese di luglio 2014, attribuendo un credito pari a euro 1.600. La compensazione è effettuata mediante un unico modello F24.

La sezione Erario del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo	Rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
1655	07	2014		1600,00
1655	08	2014		1600,00
		Totale	A	B 3200,00

2.7 Contestuale erogazione e recupero di crediti ai lavoratori

Se il sostituto d'imposta in un dato mese eroga il credito ad alcuni lavoratori e recupera il credito ad altri lavoratori, il sostituto d'imposta dovrà utilizzare in compensazione solo l'importo netto risultante dalla differenza.

Esempio: il sostituto d'imposta paga il 10 novembre 2014 gli stipendi relativi al mese di ottobre 2014, erogando un credito pari a euro 1.600, e contestualmente recupera ad altri lavoratori un credito pari a euro 400. Nella sezione Erario del modello F24 andrà esposto l'importo netto a credito di euro 1.200 nel modo seguente:

Codice tributo		Rateazione/regione/ prov./mese rif.		Anno di riferimento		Importi a debito versati		Importi a credito compensati
1655		11		2014				1200,00
				Totale	A		B	1200,00

Esempio: il sostituto d'imposta paga il 10 novembre 2014 gli stipendi relativi al mese di ottobre 2014, erogando un credito pari a euro 360, e contestualmente recupera ad altri lavoratori un credito pari a euro 800. Nella sezione Erario del modello F24 andrà esposto l'importo netto di euro 440 nel modo seguente:

Codice tributo		Rateazione/regione/ prov./mese rif.		Anno di riferimento		Importi a debito versati		Importi a credito compensati
1655		11		2014		440,00		
				Totale	A	440,00	B	

2.8 Erogazioni effettuate in sede di conguaglio di fine anno

Se il sostituto d'imposta si trova a dover erogare il credito in sede di conguaglio di fine anno nei mesi di gennaio o febbraio 2015, deve comunque utilizzare il codice tributo 1655 per l'utilizzo in compensazione dell'importo corrispondente al credito erogato o per il versamento corrispondente al credito recuperato. In questo caso andranno indicati come mese di riferimento "dicembre" e come anno di riferimento "2014".

Esempio: il sostituto d'imposta paga il 10 febbraio 2015 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2015, erogando in sede di conguaglio nello stesso giorno, un credito pari a euro 1.600. La sezione Erario del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

decreti, delibere e ordinanze ministeriali

Codice tributo		Rateazione/regione/ prov./mese rif.		Anno di riferimento		Importi a debito versati		Importi a credito compensati
1655		12		2014				1600,00
				Totale	A		B	1600,00

Esempio: il sostituto d'imposta paga il 10 febbraio 2015 gli stipendi relativi al mese di gennaio 2015, recuperando in sede di conguaglio nello stesso giorno un credito pari a euro 640. La sezione Erario del modello F24 andrà compilata nel modo seguente:

Codice tributo		Rateazione/regione/ prov./mese rif.		Anno di riferimento		Importi a debito versati		Importi a credito compensati
1655		12		2014		640,00		
				Totale	A	640,00	B	

Omissis.