

CIRCOLARE N.4/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 28 febbraio 2012

OGGETTO: Articolo 2, commi 1 e 2, del decreto-legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 – Contributo di solidarietà – Primi chiarimenti

INDICE

1. CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ	3
2. AMBITO DI APPLICAZIONE	3
3. EMOLUMENTI DEI DIPENDENTI PUBBLICI E TRATTAMENTI PENSIONISTICI.....	5
4. DETERMINAZIONE E VERSAMENTO	10
5. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI.....	10
6. DECORRENZA.....	12
7. EFFETTI SULL'IRPEF E SULLE ADDIZIONALI.....	12

1. CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ

L'articolo 2, commi 1 e 2, del decreto-legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 (di seguito *decreto-legge*), “*in considerazione della eccezionalità della situazione economica internazionale e tenuto conto delle esigenze prioritarie di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica concordati in sede europea*”, ha introdotto, a decorrere dal 2011 e fino al 2013, a carico dei contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 300.000 euro lordi annui, un contributo di solidarietà del 3 per cento, da applicarsi sulla parte eccedente il predetto importo.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 novembre 2011 (di seguito *decreto di attuazione*), sono state determinate le modalità tecniche di attuazione delle disposizioni in esame, al fine di assicurarne, tra l'altro, il coordinamento con le disposizioni in materia di riduzione degli emolumenti dei dipendenti pubblici e dei trattamenti pensionistici.

2. AMBITO DI APPLICAZIONE

Il *decreto-legge* stabilisce che il contributo di solidarietà è dovuto sul reddito complessivo, di cui all'articolo 8 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), di importo superiore a 300.000 euro lordi annui.

Come noto, la formazione del reddito complessivo costituisce una fase del procedimento di determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), che appunto è determinata applicando al reddito complessivo diminuito degli oneri deducibili (c.d. base imponibile) le aliquote progressive per scaglioni di reddito.

Dal riferimento al reddito complessivo consegue che i contribuenti tenuti a corrispondere il contributo di solidarietà sono i medesimi soggetti passivi IRPEF, compresi i soggetti non residenti per i redditi prodotti nel territorio dello Stato. È appena il caso di precisare che gli enti non commerciali, in quanto

soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES), non sono tenuti a corrispondere il contributo di solidarietà ancorché, per effetto del rinvio effettuato dall'articolo 143 del TUIR, il loro reddito complessivo sia determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 8 del TUIR.

Dal riferimento al reddito complessivo risulta altresì che la base imponibile del contributo di solidarietà è diversa dalla base imponibile IRPEF perché prende in considerazione il reddito complessivo al lordo degli oneri deducibili, oltre ad essere costituita dalla sola parte eccedente i 300.000 euro.

Salvo quanto si dirà in seguito in merito al coordinamento con le disposizioni sulla riduzione degli emolumenti dei dipendenti pubblici e dei trattamenti pensionistici, il *decreto-legge* non contiene disposizioni che differenziano la formazione del reddito complessivo rilevante per il contributo di solidarietà rispetto a quello rilevante a fini IRPEF.

Il reddito complessivo è quindi formato secondo le regole ordinarie di cui all'articolo 8 del TUIR, sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarli (fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa e redditi diversi), determinati secondo le regole previste per ciascuna categoria, e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Esempio 1

Redditi fondiari	= € 50.000
Redditi da lavoro autonomo	= € 270.000
Redditi diversi	= € <u>80.000</u>
Reddito complessivo	= € 400.000
La base imponibile del contributo di solidarietà è di € 100.000	

La formazione del reddito complessivo secondo le regole ordinarie comporta anche che in sede di determinazione dei redditi di lavoro dipendente (e di alcuni redditi ad essi assimilati) possano trovare riconoscimento taluni oneri

deducibili dal reddito complessivo per effetto del rinvio operato dall'articolo 51, comma 2, lett. *h*) del TUIR, in ragione del quale non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente “*le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'art. 10 e alle condizioni ivi previste*”.

Non rilevano ai fini del contributo di solidarietà i redditi non rientranti nel reddito complessivo ai sensi dell'articolo 3 del TUIR, quali:

- i redditi soggetti a tassazione separata in base all'articolo 17 del TUIR; si specifica che nell'ipotesi in cui il contribuente non opti per la tassazione separata (comma 2) ovvero opti per la tassazione ordinaria (comma 3), i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo e, ove ne ricorrano i presupposti, si applica il contributo di solidarietà;
- i redditi esenti;
- i redditi soggetti a ritenute a titolo di imposta; i redditi soggetti a ritenute a titolo di acconto, invece, rilevano ai fini della determinazione del reddito complessivo secondo le modalità ordinarie;
- i redditi soggetti a imposte sostitutive dell'IRPEF, anche su opzione del contribuente; ad esempio, non rilevano ai fini del contributo di solidarietà i redditi fondiari per i quali il contribuente ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, c.d. cedolare secca, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

3. EMOLUMENTI DEI DIPENDENTI PUBBLICI E TRATTAMENTI PENSIONISTICI

Nel determinare la base imponibile del contributo di solidarietà, l'articolo 2 del *decreto-legge* tiene conto anche di altre disposizioni di carattere straordinario che, con analoghe finalità, hanno ridotto i trattamenti economici complessivi dei dipendenti pubblici superiori a 90.000 euro lordi annui e previsto un contributo di perequazione sui trattamenti pensionistici superiori a 90.000 euro lordi annui.

Si tratta, in particolare:

- dell'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2010 n. 78, convertito con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, secondo cui *“... a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di Statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3, dell'art. 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, superiori a 90.000 euro lordi annui sono ridotti del 5 per cento per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10 per cento per la parte eccedente 150.000 euro; a seguito della predetta riduzione il trattamento economico complessivo non può essere comunque inferiore 90.000 euro lordi annui.”*;
- dell'articolo 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011 n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, come modificato dall'articolo 24, comma 31-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, inserito in sede di conversione dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214, in ragione del quale *“... a decorrere dal 1 agosto 2011 e fino al 31 dicembre 2014, i trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie, i cui importi complessivamente superino 90.000 euro lordi annui, sono assoggettati ad un contributo di perequazione pari al 5 per cento della parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché pari al 10 per cento per la parte eccedente 150.000 euro e al 15 per cento per la parte eccedente 200.000 euro; a seguito della predetta riduzione il trattamento pensionistico complessivo non può essere comunque inferiore a 90.000 euro lordi annui. Ai predetti importi concorrono anche i trattamenti erogati da forme pensionistiche che garantiscono prestazioni definite in aggiunta o ad integrazione del trattamento pensionistico obbligatorio, ivi comprese quelle di cui al decreto legislativo 16 settembre 1996, n. 563, al*

decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 357, al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, nonché i trattamenti che assicurano prestazioni definite dei dipendenti delle regioni a statuto speciale e degli enti di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70, e successive modificazioni, ivi compresa la gestione speciale ad esaurimento di cui all'articolo 75 del decreto del Presidente della Repubblica 20 dicembre 1979, n. 761, nonché le gestioni di previdenza obbligatorie presso l'INPS per il personale addetto alle imposte di consumo, per il personale dipendente dalle aziende private del gas e per il personale già addetto alle esattorie e alle ricevitorie delle imposte dirette”.

Rispetto a quanto indicato nel *decreto-legge* - che prevede la verifica del superamento dell'importo di 300.000 euro considerando i trattamenti economici dei dipendenti pubblici e dei trattamenti pensionistici al lordo, rispettivamente, della riduzione e del contributo di perequazione - il *decreto di attuazione* attua una semplificazione prendendo in considerazione ai fini della verifica del superamento di detto importo direttamente gli importi rilevanti ai fini IRPEF.

Il comma 1 dell'articolo 1 del *decreto di attuazione* prevede, infatti, che “A decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013, qualora il reddito complessivo di cui all'articolo 8 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) ... sia superiore a 300.000 euro, è dovuto un contributo di solidarietà del 3 per cento sulla parte di reddito che eccede il predetto importo di 300.000 euro, ...”.

Come specificato nella relazione illustrativa del *decreto di attuazione*, la disposizione “operando una semplificazione rispetto al testo della norma primaria, ha consentito in tal modo di evitare di determinare un reddito complessivo ‘fittizio’ rilevante cioè al solo scopo di verificare il superamento del limite di 300.000 euro”.

Ne consegue che al fine di verificare il superamento del limite di 300.000 euro, il contribuente, dipendente pubblico o titolare di un trattamento pensionistico, non dovrà considerare il proprio trattamento economico o pensionistico complessivo lordo, bensì l'importo che costituisce reddito

imponibile (di lavoro dipendente) ai fini della formazione del reddito complessivo di cui all'articolo 8 del TUIR.

Una volta verificato che il reddito complessivo ha superato l'importo di 300.000 euro, il comma 1 dell'articolo 1 del *decreto di attuazione* stabilisce che il contributo di solidarietà del 3 per cento, dovuto sulla parte di reddito che eccede il predetto importo di 300.000 euro, “*si applica sui redditi ulteriori rispetto a quelli già assoggettati alla riduzione ... e a quelli già assoggettati al contributo di perequazione*”.

La relazione illustrativa del *decreto di attuazione* precisa che “... *il contributo di solidarietà si applica solo sulla parte del reddito complessivo di cui all'articolo 8 del TUIR eccedente 300.000 euro, composta dai soli redditi che non rientrano nei trattamenti pensionistici assoggettati al contributo di perequazione ... né nei trattamenti economici complessivi erogati ai dipendenti pubblici, assoggettati a riduzione ...*”.

Ne consegue che il contributo di solidarietà interessa solo la parte di reddito complessivo, eccedente i 300.000 euro lordi annui, che trova capienza nei redditi di categoria diversa da quelli di lavoro dipendente (ove rientrano retribuzioni e pensioni) già assoggettati a riduzione ovvero al contributo di perequazione in applicazione delle norme citate.

Esempio 2

Reddito da lavoro dipendente pubblico = € 310.000

Altri redditi = € 90.000

Reddito complessivo = € 400.000.

La base imponibile del contributo di solidarietà è di € 90.000, corrispondente alla parte del reddito complessivo eccedente i 300.000 euro riferibile a redditi non già assoggettati a riduzione.

Esempio 3

Redditi da pensione/lavoro dipendenti pubblico	= € 80.000
Altri redditi	= € <u>280.000</u>
Reddito complessivo	= € 360.000.
La base imponibile del contributo di solidarietà è di € 60.000.	

Pertanto, il contributo di solidarietà non è dovuto in presenza esclusivamente di retribuzioni o pensioni assoggettate a riduzione o contributo di perequazione.

Si osserva, infine, che l'articolo 18, comma 22-*bis*, del decreto-legge n. 98 del 2011 stabilisce l'applicazione del contributo di perequazione sui trattamenti pensionistici *“a decorrere dal 1 agosto 2011”*. La medesima disposizione stabilisce altresì che *“La trattenuta relativa al predetto contributo di perequazione è applicata, in via preventiva e salvo conguaglio, a conclusione dell'anno di riferimento, all'atto della corresponsione di ciascun rateo mensile”*.

La circostanza che il contributo di perequazione nel 2011 sia applicato solo sui ratei di pensione erogati a decorrere dal 1° agosto, non comporta per il 2011 una parziale rilevanza del trattamento pensionistico (per l'importo dei ratei precedenti il 1° agosto) nell'applicazione del contributo di solidarietà, trattandosi comunque di un trattamento pensionistico assoggettato al contributo di perequazione in quanto di importo superiore a 90.000 euro lordi annui.

Esempio 4

Redditi da pensione	= € 325.000
(di cui € 175.000 riferiti al periodo 1° gennaio –31 luglio 2011 e € 150.000 per il periodo 1° agosto – 31 dicembre 2011, compresa tredicesima)	
Altri redditi	= € <u>100.000</u>
Reddito complessivo	= € 425.000.
La base imponibile del contributo di solidarietà è di € 100.000	

4. DETERMINAZIONE E VERSAMENTO

L'articolo 2, comma 1, del *decreto di attuazione* stabilisce che “*il contributo di solidarietà è determinato in sede di dichiarazione dei redditi ed è versato in unica soluzione unitamente al saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*”.

L'importo così determinato, per espressa previsione del *decreto di attuazione*, è versato in unica soluzione entro i medesimi termini stabiliti per il versamento del saldo IRPEF e, quindi, entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione (cfr. articolo 17 del DPR n. 435 del 2001); diversamente dall'IRPEF, non sono dovuti versamenti a titolo di acconto.

L'articolo 2, comma 2, del *decreto-legge* stabilisce che, ove non diversamente previsto, “*Per l'accertamento, la riscossione e il contenzioso riguardante il contributo di solidarietà, si applicano le disposizioni vigenti per le imposte sui redditi*”.

Conseguentemente, per il versamento del contributo di solidarietà è riconosciuta al contribuente la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione disciplinato dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché di rateizzare il versamento fino al mese di novembre secondo le modalità previste per il versamento dell'IRPEF ai sensi del successivo articolo 20, come peraltro previsto nella relazione illustrativa del *decreto di attuazione*.

5. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI

Relativamente ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR (sostanzialmente si tratta di redditi di lavoro dipendente diversi da quelli soggetti a riduzione ai sensi del più volte citato articolo 9, comma 2, del decreto legge n. 78 del 2010), il comma 2 dell'articolo 2 del *decreto di attuazione* prevede che il contributo di solidarietà “*è determinato dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e*

successive modificazioni, all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno".

Quanto al versamento del contributo di solidarietà, la medesima disposizione stabilisce che *"Il relativo importo è trattenuto in unica soluzione nel periodo di paga in cui si sono svolte le predette operazioni di conguaglio ed è versato nei termini e secondo le modalità ordinarie dei versamenti delle ritenute"*. I sostituti di imposta sono quindi tenuti a versare l'importo trattenuto a titolo di contributo di solidarietà entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui la trattenuta è stata effettuata (cfr. articolo 8 del DPR n. 602 del 1973 e articoli 17 e 18 del d.lgs. n. 241 del 1997).

L'applicazione del contributo di solidarietà da parte del sostituto d'imposta ha la finalità, esplicitamente affermata nel preambolo del *decreto di attuazione*, di evitare ai contribuenti che possiedono esclusivamente redditi di lavoro dipendente conguagliati da un unico sostituto d'imposta l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi ai soli fini della determinazione e del versamento del contributo di solidarietà.

Diversamente, il contribuente titolare di redditi di lavoro dipendente e/o assimilati a quelli di lavoro dipendente, che possenga anche altri redditi, nel determinare, in sede di dichiarazione dei redditi, il contributo di solidarietà dovuto, deve tenere conto di quanto trattenuto e certificato nel CUD a tale titolo dal proprio sostituto d'imposta.

In relazione, infine, al contribuente che cessi nel corso dell'anno la propria attività di lavoro dipendente e/o assimilato, la relazione illustrativa del *decreto di attuazione* osserva che *"l'esplicito riferimento al conguaglio di fine anno operato dal comma 2 in commento [ovvero articolo 2, comma 2, del decreto di attuazione] comporta che il sostituto d'imposta non sia tenuto a porre gli adempimenti relativi al contributo di solidarietà in occasione del conguaglio per cessazione del rapporto di lavoro nel corso dell'anno. Tuttavia, il sostituto d'imposta sarà tenuto ad evidenziare nell'ambito della citata certificazione l'obbligo per il dipendente di presentare la dichiarazione dei redditi al fine di*

auto liquidare il contributo di solidarietà.”.

Ne consegue che, in detta ultima ipotesi, il contribuente sarà sempre tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi al fine di determinare il contributo di solidarietà dovuto, a meno che il contribuente non instauri nel medesimo anno un nuovo rapporto di lavoro con un diverso sostituto d'imposta e consegni a quest'ultimo la certificazione rilasciata dal precedente datore di lavoro.

6. DECORRENZA

In considerazione dell'eccezionalità della situazione economica internazionale, l'art. 2 del *decreto-legge*, statuisce che il contributo di solidarietà trova applicazione a decorrere dall'1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013.

Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, l'applicazione del contributo di solidarietà potrà essere prorogata per gli anni successivi al 2013, fino al raggiungimento del pareggio di bilancio.

7. EFFETTI SULL'IRPEF E SULLE ADDIZIONALI

L'articolo 2 del *decreto-legge* prevede che “*Il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo*” e il comma 2 dell'articolo 1 del *decreto di attuazione* specifica che lo stesso è deducibile dal reddito complessivo prodotto “*nello stesso periodo di imposta cui si riferisce il contributo di solidarietà medesimo*”.

La relazione illustrativa del *decreto di attuazione* dà atto che “*a differenza di quanto previsto generalmente per gli oneri deducibili, la deducibilità del contributo in esame è riconosciuta in base al principio di competenza*”.

Ne consegue che i contribuenti deducono per “competenza” dal reddito

complessivo rilevante ai fini IRPEF l'importo del contributo di solidarietà dovuto per il medesimo periodo di imposta, anche se determinato e versato nel periodo di imposta successivo. La deducibilità per "competenza" del contributo di solidarietà ha effetto anche ai fini del calcolo delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF.

Ad esempio, in sede di dichiarazione dei redditi 2011 (modello UNICO 2012 e 730/2012), i contribuenti potranno dedurre dal reddito complessivo del periodo di imposta 2011 il contributo di solidarietà dovuto per il medesimo periodo di imposta 2011, ancorché determinato e versato nel 2012.

Il comma 2 dell'articolo 2 del decreto di attuazione stabilisce che "Ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi oggetto delle operazioni di conguaglio di fine anno, il sostituto di imposta riconosce la deduzione dell'importo trattenuto a titolo di contributo di solidarietà. Tale ultimo importo è indicato nella certificazione unica di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni".

Il contributo di solidarietà costituisce una imposta straordinaria, istituita per l'eccezionalità della situazione economica, distinta dall'ordinaria imposta sul reddito delle persone fisiche, come testimonia anche la deducibilità del contributo di solidarietà stesso dall'IRPEF. Conseguentemente l'importo dovuto a titolo di contributo di solidarietà:

- non concorre all'importo dell'IRPEF (c.d. imposta lorda) su cui possono essere fatte valere eventuali detrazioni;
- non concorre all'importo dell'IRPEF da cui possono essere scomputati crediti per imposte pagate all'estero, versamenti in acconto dell'IRPEF, ritenute alla fonte a titolo d'acconto;
- non rileva nella determinazione dell'aliquota media da applicare ai fini della tassazione separata;
- non deve essere considerata nell'imposta italiana che costituisce il limite entro cui può essere attribuito il credito d'imposta per l'imposta pagata

all'estero.

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