

IRPEF 2003: ULTERIORI PRECISAZIONI

(Agenzia delle Entrate - Circolare 5.3.2003 n. 15)

Di seguito pubblichiamo la parte della circolare di cui al titolo, con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori precisazioni sulla **nuova disciplina dell'IRPEF in vigore dal 1° gennaio 2003**, introdotta dall'articolo 2 della legge 27 dicembre 2002 n. 289, ad integrazione delle indicazioni già fornite con la circolare 15 gennaio 2003 n. 2 (1).

In particolare la circolare in esame precisa che:

1 - APPLICAZIONE DELLE NUOVE DEDUZIONI E DETRAZIONI D'IMPOSTA: ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA

* Le detrazioni per carichi di famiglia e per lavoro dipendente sono riconosciute dal sostituto d'imposta se il lavoratore dipendente dichiara di avervi diritto, indicando le condizioni di spettanza ed impegnandosi a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi.

Considerato che tali detrazioni spettano a prescindere dalla durata del rapporto di lavoro, **il sostituto deve raggugliare al periodo di paga l'intero importo delle stesse, ove spettanti, anche nel caso in cui il rapporto di lavoro abbia durata inferiore all'anno.**

* Al fine di consentire che la tassazione operata a titolo d'acconto nel corso dell'anno si discosti il meno possibile rispetto a quella che verrà operata in sede di conguaglio o di dichiarazione dei redditi, **il dipendente che vi abbia interesse comunica l'ammontare presunto del reddito complessivo al quale il sostituto dovrà commisurare le detrazioni.**

* **Il sostituto può invitare i dipendenti a fornire**, qualora lo ritengano opportuno, le indicazioni necessarie all'applicazione della nuova disciplina concernente il nuovo sistema delle detrazioni, comunicando l'ammontare presunto degli altri redditi diversi da quelli corrisposti dal sostituto.

* Il sostituto, qualora non abbia ricevuto -secondo le indicazioni sopra specificate - comunicazioni dal lavoratore circa il presumibile importo del proprio reddito complessivo, deve considerare, **in via presuntiva, quale reddito complessivo quello di lavoro dipendente che corrisponde nel corso dell'anno.**

* **Il sostituto non è tenuto a rinnovare anno per anno le comunicazioni già rese**: il sostituto, ove non riceva nuove indicazioni dal dipendente in ordine alle detrazioni spettanti ed al reddito complessivo presunto, può utilizzare i dati da questo già comunicati prima dell'entrata in vigore della legge finanziaria n. 289/2002.

* Qualora il lavoratore dipendente abbia comunicato l'ammontare del proprio reddito complessivo al fine della corretta applicazione delle detrazioni, **il sostituto dovrà tenerne conto anche ai fini dell'attribuzione della deduzione per assicurare la progressività dell'imposta** (prevista dall'art. 10-bis del Tuir). Ciò consente di evitare che, in sede di conguaglio o in sede di dichiarazione dei redditi, il dipendente debba eventualmente sopportare un prelievo d'imposta particolarmente gravoso derivante dalla minore deduzione spettante in relazione al reddito complessivo realmente percepito.

* Per consentire che la tassazione effettuata in corso d'anno sui compensi erogati sia quanto più possibile vicina a quella effettiva - che, ovviamente, sarà realizzata solo in sede di conguaglio di fine anno -, **se nel corso del periodo di imposta le retribuzioni aumentano** per effetto, ad esempio, di una promozione, il sostituto ridetermina l'importo della deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo e provvede ad adeguare le ritenute a decorrere dal periodo di paga nel quale la retribuzione risulta modificata. L'adeguamento della tassazione deve essere effettuato anche in relazione ad **altre variazioni in diminuzione o in aumento delle retribuzioni** dovute, per esempio, ad una riduzione di orario o alla corresponsione di

emolumenti aggiuntivi, quali i premi di bilancio, le gratifiche natalizie e pasquali, i compensi per lavoro straordinario.

* Per quanto riguarda i **rapporti di lavoro a tempo indeterminato di durata, preventivamente nota**, inferiore all'anno (ad esempio rapporti che iniziano o che terminano nel corso dell'anno) devono essere seguite le indicazioni fornite dalla circolare n. 2 del 2003 (1) in ordine ai rapporti di lavoro dipendente a tempo determinato.

Si ricorda, in particolare, che occorre rapportare anche la deduzione teorica base (che ammonta a euro 3.000) al periodo di durata del rapporto di lavoro.

Tuttavia, anche in tali casi il sostituto può invitare i dipendenti a fornire, ove lo ritengano opportuno, gli elementi che consentano un'applicazione più precisa della nuova deduzione.

Se, ad esempio, il dipendente assunto dichiara di non possedere altri redditi, il sostituto deve assumere, ai fini del calcolo della deduzione spettante, l'intero importo della deduzione teorica base (euro 3.000), a partire dalla corresponsione della prima retribuzione.

Resta fermo che la ulteriore deduzione teorica di euro 4.500, prevista specificamente per i lavoratori dipendenti, deve essere comunque rapportata al periodo di lavoro.

Si fa presente, infine, che, come già precisato con la circolare n. 2 del 2003 (1), il dipendente, presumendo che il suo reddito complessivo dell'anno possa comportare l'applicazione della deduzione in misura inferiore a quella applicata dal sostituto in relazione al solo reddito di lavoro dipendente e non intendendo comunicare per motivi di riservatezza il proprio reddito complessivo, può chiedere che la deduzione in parola non venga applicata. In tal caso, ovviamente, in sede di dichiarazione annuale procederà al calcolo della deduzione di sua spettanza.

In definitiva, **in presenza di un rapporto di lavoro che si interrompe o che ha inizio in corso d'anno** (ad esempio dipendente che andrà in pensione a maggio o dipendente assunto a novembre) e in assenza di una richiesta preventiva da parte del dipendente circa l'applicazione dell'intera misura della deduzione teorica base, il sostituto usufruirà della parte di deduzione non goduta o in sede di ritenuta sugli eventuali compensi che gli verranno erogati da un altro sostituto (ad esempio, l'ente pensionistico) oppure, su sua specifica richiesta, in sede di conguaglio per cessazione del rapporto oppure, infine, in sede di dichiarazione dei redditi.

2 - EMOLUMENTI AGGIUNTIVI PER PRESTAZIONI DI LAVORO DIPENDENTE CORRISPOSTI NEL PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO ALLA CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

Agli emolumenti aggiuntivi (ad esempio premio di bilancio) per prestazioni di lavoro dipendente erogati nell'anno successivo a quello in cui è cessato il rapporto di lavoro, non si applica il regime di tassazione separata (di cui all'art. 16, comma 1, lett. b), del Tuir), in quanto la corresponsione nel periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli stessi).

Pertali compensi, come già chiarito con la circolare n. 2 del 2003 (1), non deve essere riconosciuta l'ulteriore deduzione di euro 4.500, prevista per redditi di lavoro dipendente, in quanto questa spetta con riferimento al periodo di lavoro dell'anno.

Può invece essere riconosciuta, anche in sede di applicazione delle ritenute, la deduzione teorica base di 3000 euro, semprechè il lavoratore richieda espressamente di volerne usufruire.

Tale richiesta è necessaria per evitare che lo stesso, eventualmente titolare di altri redditi, fruendo nel corso del periodo d'imposta di una deduzione per un importo superiore a quello spettante, subisca successivamente un prelievo particolarmente gravoso in sede di un eventuale conguaglio operato da un altro sostituto o in sede di dichiarazione dei redditi.

3 - IRREGOLARE APPLICAZIONE DELLE NUOVE DEDUZIONI E DETRAZIONI

In considerazione delle iniziali difficoltà di interpretazione delle nuove disposizioni e della presumibile impossibilità di disporre in tempi brevi di strumenti informatici atti alla gestione delle procedure di ritenuta, con la circolare n. 2 del 2003 (1), è stato precisato che **gli uffici dell'Agenzia delle Entrate non applicheranno sanzioni nei confronti dei sostituti d'imposta che abbiano commesso irregolarità nella**

tassazione dei compensi corrisposti nei mesi di gennaio e febbraio 2003, semprechè le stesse siano state corrette in sede di applicazione delle ritenute correlate al primo periodo di paga successivo al 28 febbraio 2003.

La disapplicazione delle sanzioni può riguardare solo le irregolarità connesse alla applicazione, in sede di effettuazione delle ritenute, **della nuova deduzione** per assicurare la progressività dell'imposizione, di cui all'art.10-bis del TUIR, che costituisce l'elemento di reale novità dell'assetto normativo introdotto dalla legge finanziaria.

Detta disapplicazione non può invece riguardare le irregolarità relative ad altri elementi, quali la misura delle aliquote o l'omesso versamento delle ritenute.

4 - EMOLUMENTI ARRETRATI DI LAVORO DIPENDENTE

Con la circolare n. 2 del 2003 (1) è stato chiarito che **i nuovi scaglioni e le nuove aliquote si applicano con riferimento ai redditi** che, secondo la disciplina delle singole categorie di reddito, **sono imputabili al periodo d'imposta che inizia il 1 gennaio 2003, ad esclusione degli emolumenti arretrati** di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del TUIR.

Per espressa previsione del comma 10 dell'articolo 2 della legge, infatti, **per tali redditi, assoggettabili a tassazione separata, la revisione delle aliquote e degli scaglioni di reddito ha effetto per i periodi d'imposta che hanno inizio dopo il 31 dicembre 2004 e pertanto a partire dal 1 gennaio 2005.**

Tale disposizione deve essere applicata anche con riferimento agli emolumenti arretrati di lavoro dipendente e a quelli ad essi assimilati **corrisposti agli eredi degli aventi diritto.**

Gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente percepiti entro il 31 dicembre 2004 continueranno, pertanto, ad essere assoggettati a tassazione con le aliquote applicabili per il periodo d'imposta 2002, anche se corrisposti agli eredi degli aventi diritto,.

Per quanto concerne l'effettuazione delle ritenute, l'art. 23, comma 2, lett. e) del Dpr n. 600 del 1973 stabilisce che il sostituto d'imposta è tenuto ad applicare l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito in relazione alle somme e i valori di cui all'articolo 48 del Tuir, diversi dalle indennità di fine rapporto e dalle indennità equipollenti di cui all'art. 16, comma 1, lett. a), dello stesso Tuir corrisposte agli eredi del lavoratore dipendente.

Pertanto, per gli arretrati di lavoro dipendente corrisposti entro il periodo d'imposta 2004 il sostituto dovrà operare la ritenuta applicando **l'aliquota del 18%**, stabilita per il primo scaglione di reddito nell'anno 2002.

5 - REDDITI DERIVANTI DA RAPPORTI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

Le nuove disposizioni introdotte dall'articolo 2 della legge n. 289/2002 trovano applicazione anche con riferimento ai compensi corrisposti per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

In relazione a tali rapporti occorre tener presente che le modalità di effettuazione delle prestazioni lavorative nonché la corresponsione dei compensi possono assumere caratteristiche diverse rispetto a quelle proprie del rapporto di lavoro dipendente.

Proprio in considerazione delle peculiarità che caratterizzano i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa può verificarsi che l'attività lavorativa venga resa, nello stesso periodo d'imposta, nei confronti di più committenti.

Tenuto conto che la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione è commisurata all'ammontare complessivo del reddito e si riduce all'aumentare dello stesso, **appare opportuno che il sostituto d'imposta richieda espressamente al collaboratore se, in considerazione del reddito complessivo che presume di conseguire nel periodo d'imposta, ritenga di non usufruire di detta deduzione in sede di effettuazione delle ritenute.**

In assenza di una espressa rinuncia, infatti, più committenti potrebbero attribuire al collaboratore la deduzione di cui all'articolo 10-bis con la conseguenza che lo stesso si troverebbe a sopportare una tassazione particolarmente gravosa in sede di conguaglio o di dichiarazione dei redditi, in ragione del reddito complessivo conseguito nel periodo d'imposta.

Inoltre, il collaboratore, qualora lo ritenga opportuno, può fornire al committente gli elementi che consentono una applicazione più precisa della deduzione stessa.

Anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa **si applica quanto sopra previsto per i**

rapporti di lavoro dipendente di durata inferiore all'anno.

Pertanto, la deduzione teorica base di euro 3.000, salvo diversa indicazione del sostituto, per i rapporti di collaborazione di durata inferiore all'anno, deve essere rapportata al periodo di lavoro svolto nel periodo d'imposta, commisurata al numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto, determinato con riferimento a quanto stabilito nel contratto, nella lettera di incarico o nell'atto di nomina.

In relazione alla diversa periodicità dei compensi e alla preventiva determinabilità del loro ammontare, il Ministero fornisce i seguenti chiarimenti in ordine agli adempimenti che devono essere osservati dai sostituti d'imposta:

a) Erogazione di compensi con cadenza periodica

Se il sostituto è in grado di preventivare l'ammontare complessivo dei compensi in denaro e in natura che andrà a corrispondere nel corso del periodo d'imposta e procede periodicamente al pagamento dei compensi, dovrà innanzitutto provvedere per ciascun periodo di paga (semestre, bimestre, mese, quindicina, settimana, giornata) ad effettuare il cumulo di tutte le somme e i valori imponibili imputabili al periodo stesso, secondo il criterio di cassa.

Le somme e i valori dovuti per il periodo di paga dovranno essere decurtati della deduzione di cui all'articolo 10-bis del Tuir, rapportata al periodo di paga. Tale deduzione deve essere calcolata considerando, salvo diversa indicazione del collaboratore, come reddito complessivo presunto l'ammontare complessivo dei compensi che il sostituto andrà a corrispondere al collaboratore nel corso del periodo d'imposta.

Sul valore così determinato il sostituto d'imposta sarà tenuto ad applicare la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito.

L'imposta risultante dall'applicazione delle ritenute dovrà essere diminuita delle detrazioni per il reddito di lavoro dipendente, nonché delle detrazioni per carichi di famiglia previste, rispettivamente, dagli articoli 12 e 13 del Tuir.

Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, come già precisato, devono essere effettuate dal sostituto d'imposta se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni.

Tale dichiarazione, resa dal sostituto, avrà effetto anche per i periodi d'imposta successivi.

Anche con riferimento a tali detrazioni, il sostituto, salva diversa indicazione del sostituto, deve fare riferimento, in via presuntiva, all'ammontare complessivo dei redditi che nel corso dell'anno corrisponde.

Si precisa, altresì che, in considerazione delle modifiche apportate all'articolo 13 del Tuir dall'articolo 2 della legge n. 289/2002, le detrazioni non devono essere rapportate al periodo di lavoro nell'anno e pertanto le stesse dovranno essere attribuite dal sostituto in considerazione del presumibile reddito complessivo del contribuente.

L'attribuzione delle detrazioni dovrà comunque essere effettuata ragguagliando le stesse al periodo di paga.

b) Erogazione del compenso in unica soluzione

Se il sostituto d'imposta corrisponde il compenso in un'unica soluzione nel corso del periodo d'imposta, sia l'attribuzione della deduzione di cui all'articolo 10-bis che l'attribuzione delle detrazioni devono essere commisurate all'intero ammontare del compenso, atteso che nell'ipotesi considerata non è necessario fare una proiezione dei compensi per periodo d'imposta.

Si precisa che la deduzione di cui all'articolo 10-bis e le detrazioni andranno attribuite interamente al momento dell'effettuazione delle ritenute e non sarà necessario effettuare alcun ragguaglio al periodo di paga.

c) Erogazione del compenso in più soluzioni con cadenza variabile

Qualora il committente proceda ad una pluralità di pagamenti nel corso del periodo d'imposta ma non sia in grado di conoscere in via presuntiva l'ammontare complessivo degli stessi per periodo d'imposta, sarà tenuto ad applicare la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, all'atto dell'effettuazione di ciascuno dei pagamenti.

In questo caso, non sarà necessario operare alcun ragguaglio per determinare gli scaglioni di riferimento.

Il committente, sulla base delle disposizioni vigenti, deve applicare la deduzione di cui all'articolo 10-bis del Tuir, necessaria per garantire la progressività dell'imposizione, fin dalla corresponsione del primo compenso,

commisurandola all'ammontare erogato.

In occasione della corresponsione degli ulteriori compensi in corso d'anno, il sostituto dovrà rideterminare la deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo e provvedere ad adeguare le ritenute.

In relazione all'attribuzione delle detrazioni si precisa che restano fermi i criteri indicati dalla circolare n. 67/E del 2001, per cui il sostituto procederà ad attribuire le detrazioni stesse, semprechè richieste dal sostituto, esclusivamente in sede di conguaglio.

Tali modalità di effettuazione delle ritenute e di applicazione delle detrazioni dovranno essere osservate dal committente anche nell'ipotesi in cui sia in grado di conoscere preventivamente l'ammontare complessivo dei compensi che corrisponderà nel periodo d'imposta ma non proceda al pagamento con scadenze periodiche determinate.

Per quanto concerne l'attribuzione della deduzione di cui all'articolo 10-bis, la stessa, in quest'ultima ipotesi, dovrà essere applicata fin dalla corresponsione del primo compenso, commisurandola all'ammontare complessivo degli emolumenti che si presume di corrispondere nel corso del periodo d'imposta.

Atteso che i pagamenti non sono effettuati con scadenze periodiche determinate, la deduzione non potrà essere ragguagliata al periodo di paga e pertanto sarà attribuita fin dalla corresponsione del primo compenso.

(1) Cfr. APIAPPUNTI n. 1/Gennaio 2003 pag. L/1.

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Circolare 5.3.2003 n. 15

Oggetto: Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003)
Disposizioni varie in materia di IRPEF e di IVA

INDICE:

- 1) Art. 2, commi 1, 2 e 10: chiarimenti in ordine al primo modulo di riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche
 - 1.1 Applicazione delle nuove deduzioni e detrazioni d'imposta: adempimenti dei sostituti d'imposta
 - 1.2 Emolumenti aggiuntivi per prestazioni di lavoro dipendente corrisposti nel periodo d'imposta successivo alla cessazione del rapporto di lavoro
 - 1.3 Irregolare applicazione delle nuove deduzioni e detrazioni
 - 1.4 Emolumenti arretrati di lavoro dipendente
 - 1.5 Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa
... omissis ...
- 2) *Art. 2, comma 5: proroga e modificazioni della detrazione dall'IRPEF del 36% per gli interventi di recupero edilizio su unità abitative*
- 3) *Art. 2, comma 6: proroga e modificazioni della detrazione dall'IRPEF del 36% per l'acquisto di immobili ristrutturati*
- 4) *Art. 2, comma 6: proroga dell'aliquota IVA del 10% per le prestazioni di assistenza domiciliare gli interventi di recupero del patrimonio edilizio*
- 5) *Art. 2, comma 12: incaricati alle vendite a domicilio*
- 6) *Art. 19, comma 3: detrazione dall'IRPEF del 36% per la manutenzione e la salvaguardia dei boschi*
- 7) *Art. 59, comma 1: erogazioni liberali a favore della ricerca sulle malattie neoplastiche;*
- 8) *Art. 75, comma 6: carte di circolazione gratuite rilasciate dalle aziende ferroviarie ai dipendenti*
- 9) *Art. 90, comma 9: erogazioni liberali in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche*
- 10) *Art. 91, comma 6: Asili nido nei luoghi di lavoro*

Con la presente circolare si forniscono ulteriori precisazioni sulla nuova disciplina dell'IRPEF introdotta dall'articolo 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ad integrazione delle indicazioni già fornite con la circolare n. 2 del 15 gennaio 2003, concernente i primi chiarimenti sulla materia.

Si illustrano, inoltre, le altre disposizioni recate dalla medesima legge n. 289 del 2002 in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e di imposta sul valore aggiunto.

1) Articolo 2, commi 1, 2 e 10: chiarimenti in ordine al primo modulo di riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche

1.1 Applicazione delle nuove deduzioni e detrazioni d'imposta: adempimenti dei sostituti d'imposta

La nuova formulazione dell'articolo 13 del Tuir, introdotta dall'art. 2, comma 1, lett. d), della legge finanziaria per il 2003, attribuisce ai lavoratori dipendenti e ai pensionati detrazioni d'imposta commisurate all'ammontare del reddito complessivo.

In ordine alle modalità di riconoscimento delle detrazioni d'imposta, va tenuto presente che è rimasta invariata la disciplina recata dall'articolo 23 del Dpr n. 600 del 1973 in base alla quale le detrazioni d'imposta di cui agli articoli 12 (detrazioni per carichi di famiglia) e 13 (altre detrazioni) del Tuir sono riconosciute dal sostituto d'imposta se il lavoratore dipendente dichiara di avervi diritto, indicando le condizioni di spettanza ed impegnandosi a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi.

Considerato che, in base alla nuova formulazione dell'art. 13, le detrazioni spettano a prescindere dalla durata del rapporto di lavoro, il sostituto deve ragguagliare al periodo di paga l'intero importo delle stesse, ove spettanti, anche nel caso in cui il rapporto di lavoro abbia durata inferiore all'anno.

Al fine di consentire che la tassazione operata a titolo d'acconto nel corso dell'anno si discosti il meno possibile rispetto a quella che verrà operata in sede di conguaglio o di dichiarazione dei redditi, il dipendente che vi abbia interesse comunica l'ammontare presunto del reddito complessivo al quale il sostituto dovrà commisurare le detrazioni.

Naturalmente, ove le necessità gestionali lo consiglino, il sostituto può invitare i dipendenti a fornire, qualora lo ritengano opportuno, le indicazioni necessarie all'applicazione della nuova disciplina concernente il nuovo sistema delle detrazioni di cui all'art. 13 del Tuir, comunicando l'ammontare presunto degli altri redditi diversi da quelli corrisposti dal sostituto.

Peraltro, come già chiarito con la circolare n. 15 del 2002 in relazione alle detrazioni per carichi di famiglia, anch'esse rapportate al reddito complessivo (a seguito delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2002, n. 448 del 2001), ai fini del riconoscimento delle detrazioni d'imposta previste dal nuovo articolo 13 il sostituto, qualora non abbia ricevuto -secondo le indicazioni sopra specificate - comunicazioni dal percipiente circa il presumibile importo del proprio reddito complessivo, deve considerare, in via presuntiva, quale reddito complessivo quello di lavoro dipendente che corrisponde nel corso dell'anno.

Resta inteso che il sostituto non è tenuto a rinnovare anno per anno le comunicazioni già rese: il sostituto, ove non riceva nuove indicazioni dal dipendente in ordine alle detrazioni spettanti ed al reddito complessivo presunto, può utilizzare i dati da questo già comunicati prima dell'entrata in vigore della legge finanziaria n. 289 del 2002.

Qualora il lavoratore dipendente abbia comunicato l'ammontare del proprio reddito complessivo al fine della corretta applicazione delle detrazioni, il sostituto dovrà tenere conto anche ai fini dell'attribuzione della deduzione per assicurare la progressività dell'imposta prevista dall'art. 10-bis del Tuir.

Ciò consente di evitare che, in sede di conguaglio o in sede di dichiarazione dei redditi, il dipendente debba eventualmente sopportare un prelievo d'imposta particolarmente gravoso derivante dalla minore deduzione spettante in relazione al reddito complessivo realmente percepito.

Per quanto riguarda le modalità di calcolo della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione, la circolare n. 2 del 2003 ha chiarito che la stessa deve essere riconosciuta dal sostituto d'imposta sin dal primo periodo di paga del 2003, fermo restando il fatto che in occasione del conguaglio di fine anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro, il sostituto deve ricalcolare l'importo della deduzione spettante.

Al fine di determinare la ritenuta da operare sulle somme e sui valori corrisposti in ciascun periodo di paga, il sostituto deve applicare le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ragguagliando al periodo di paga gli scaglioni annui di reddito previsti dall'articolo 11 del Tuir, previa deduzione degli importi spettanti ai sensi dell'art. 10-bis, anch'essi ragguagliati al periodo di paga.

Come già chiarito con la circolare n. 2 del 2003, per consentire che la tassazione effettuata in corso d'anno

sui compensi erogati sia quanto più possibile vicina a quella effettiva - che, ovviamente, sarà realizzata solo in sede di conguaglio di fine anno -, se nel corso del periodo di imposta le retribuzioni aumentano per effetto, ad esempio, di una promozione, il sostituto ridetermina l'importo della deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo e provvede ad adeguare le ritenute a decorrere dal periodo di paga nel quale la retribuzione risulta modificata.

L'adeguamento della tassazione deve essere effettuato anche in relazione ad altre variazioni in diminuzione o in aumento delle retribuzioni dovute, per esempio, ad una riduzione di orario o alla corresponsione di emolumenti aggiuntivi, quali i premi di bilancio, le gratifiche natalizie e pasquali, i compensi per lavoro straordinario.

Per quanto riguarda i rapporti di lavoro a tempo indeterminato di durata, preventivamente nota, inferiore all'anno (ad esempio rapporti che iniziano o che terminano nel corso dell'anno) devono essere seguite le indicazioni fornite dalla circolare n. 2 del 2003 in ordine ai rapporti di lavoro dipendente a tempo determinato.

Si ricorda, in particolare, che occorre rapportare anche la deduzione teorica base (che ammonta a euro 3.000) al periodo di durata del rapporto di lavoro.

Tuttavia, anche in tali casi il sostituto può invitare i dipendenti a fornire, ove lo ritengano opportuno, gli elementi che consentano un'applicazione più precisa della nuova deduzione.

Se, ad esempio, il dipendente assunto dichiara di non possedere altri redditi, il sostituto deve assumere, ai fini del calcolo della deduzione spettante, l'intero importo della deduzione teorica base (euro 3.000), a partire dalla corresponsione della prima retribuzione.

Resta fermo che la ulteriore deduzione teorica di euro 4.500, prevista specificamente per i lavoratori dipendenti, deve essere comunque rapportata al periodo di lavoro.

Si fa presente, infine, che, come già precisato con la circolare n. 2 del 2003, il dipendente, presumendo che il suo reddito complessivo dell'anno possa comportare l'applicazione della deduzione in misura inferiore a quella applicata dal sostituto in relazione al solo reddito di lavoro dipendente e non intendendo comunicare per motivi di riservatezza il proprio reddito complessivo, può chiedere che la deduzione in parola non venga applicata.

In tal caso, ovviamente, in sede di dichiarazione annuale procederà al calcolo della deduzione di sua spettanza.

In definitiva, in presenza di un rapporto di lavoro che si interrompe o che ha inizio in corso d'anno (ad esempio dipendente che andrà in pensione a maggio o dipendente assunto a novembre) e in assenza di una richiesta preventiva da parte del dipendente circa l'applicazione dell'intera misura della deduzione teorica base, il sostituto usufruirà della parte di deduzione non goduta o in sede di ritenuta sugli eventuali compensi che gli verranno erogati da un altro sostituto (ad esempio, l'ente pensionistico) oppure, su sua specifica richiesta, in sede di conguaglio per cessazione del rapporto oppure, infine, in sede di dichiarazione dei redditi.

1.2 Emolumenti aggiuntivi per prestazioni di lavoro dipendente corrisposti nel periodo d'imposta successivo alla cessazione del rapporto di lavoro.

In caso di corresponsione di emolumenti aggiuntivi (ad esempio premio di bilancio) per prestazioni di lavoro dipendente erogati nell'anno successivo a quello in cui è cessato il rapporto di lavoro, e per i quali deve essere escluso il regime di tassazione separata di cui all'art. 16, comma 1, lett. b), del Tuir (in quanto la corresponsione nel periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli stessi), occorre fornire alcuni chiarimenti in ordine alle modalità di attribuzione della deduzione per garantire la progressività della tassazione, prevista dall'art. 10-bis del Tuir.

Al riguardo si precisa che, come già chiarito con la circolare n. 2 del 2003, l'ulteriore deduzione di euro 4.500, prevista per redditi di lavoro dipendente, spetta con riferimento al periodo di lavoro dell'anno.

Con riferimento a quei compensi aggiuntivi che sono corrisposti nell'anno successivo a quello in cui è stato risolto il rapporto di lavoro, in assenza di un periodo di lavoro nell'anno, si deve, pertanto, ritenere che tale deduzione non possa essere riconosciuta.

In tale ipotesi, infatti, la maggior deduzione per lavoro dipendente non può essere rapportata al periodo di lavoro svolto nell'anno di corresponsione degli emolumenti, come prescritto dall'art. 10-bis, comma 2.

Può invece essere riconosciuta, anche in sede di applicazione delle ritenute, la deduzione teorica base di 3000 euro, semprechè il sostituto richieda espressamente di volerne usufruire.

La richiesta da parte del sostituto si rende necessaria al fine di evitare che lo stesso, eventualmente titolare di altri redditi, fruendo nel corso del periodo d'imposta di una deduzione per un importo superiore a quello spettante, subisca successivamente un prelievo particolarmente gravoso in sede di un eventuale conguaglio operato da un altro sostituto o in sede di dichiarazione dei redditi.

In tal modo si evita altresì che nel medesimo periodo d'imposta più sostituti riconoscano la deduzione.

In relazione alla fattispecie considerata spettano al sostituto, semprechè ne faccia richiesta, anche le detrazioni di cui all'articolo 13 atteso che in base alla normativa vigente esse non devono essere rapportate al periodo di lavoro.

Resta inteso che sarà cura del sostituto stesso non richiedere il riconoscimento delle detrazioni a più sostituti per il medesimo periodo d'imposta.

1.3 Irregolare applicazione delle nuove deduzioni e detrazioni

In considerazione delle iniziali difficoltà di interpretazione delle nuove disposizioni e della presumibile impossibilità di disporre in tempi brevi di strumenti informatici atti alla gestione delle procedure di ritenuta, con la circolare n. 2 del 2003, è stato precisato (al paragrafo 8) che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate non applicheranno sanzioni nei confronti dei sostituti d'imposta che abbiano commesso irregolarità nella tassazione dei compensi corrisposti nei mesi di gennaio e febbraio 2003.

In ordine alle ipotesi di irregolarità alle quali deve essere riferita la richiamata istruzione, si chiarisce che la disapplicazione delle sanzioni può riguardare solo le irregolarità connesse alla applicazione, in sede di effettuazione delle ritenute, della nuova deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione, di cui all'art.10-bis del TUIR, che costituisce l'elemento di reale novità dell'assetto normativo introdotto dalla legge finanziaria.

Detta disapplicazione non può invece riguardare le irregolarità relative ad altri elementi che, ancorchè innovati, non creano problemi applicativi, quali ad esempio la misura delle aliquote.

È evidente, peraltro, che la disapplicazione delle sanzioni non può operare neppure nell'ipotesi di omesso versamento delle ritenute, atteso che le richiamate motivazioni, poste alla base dell'istruzione impartita con la circolare n. 2 del 15 gennaio scorso, possono essere riferite solo alla fase di determinazione delle somme da trattenere all'atto della corresponsione della retribuzione e non anche all'esistenza dell'obbligo di versamento delle ritenute operate.

Si fa presente, infine, che le eventuali inesattezze in cui il sostituto sia incorso nella fase di determinazione della quota di deduzione spettante al dipendente o pensionato, ai sensi del nuovo art.10-bis del TUIR, devono essere corrette in sede di applicazione delle ritenute correlate al primo periodo di paga successivo al 28 febbraio 2003.

1.4 Emolumenti arretrati di lavoro dipendente

Con la circolare n. 2 del 2003 è stato chiarito che i nuovi scaglioni e le nuove aliquote si applicano con riferimento ai redditi che secondo la disciplina delle singole categorie di reddito sono imputabili al periodo d'imposta che inizia il 1 gennaio 2003, ad esclusione degli emolumenti arretrati di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del TUIR.

Per espressa previsione del comma 10 dell'articolo 2 della legge in commento, infatti, per tali redditi, assoggettabili a tassazione separata, la revisione delle aliquote e degli scaglioni di reddito ha effetto per i periodi d'imposta che hanno inizio dopo il 31 dicembre 2004 e pertanto a partire dal 1 gennaio 2005.

Al riguardo occorre precisare che tale disposizione deve essere applicata anche con riferimento agli emolumenti arretrati di lavoro dipendente e a quelli ad essi assimilati corrisposti agli eredi degli aventi diritto.

Occorre, infatti, ricordare che l'art. 7, comma 3, del Tuir stabilisce che, in caso di morte dell'avente diritto alla prestazione, i redditi, imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, devono essere determinati a norma delle disposizioni relative alla categoria di reddito di appartenenza e tassati separatamente secondo le disposizioni degli articoli 17 e 18 del Tuir, anche se non rientranti tra i redditi indicati nello stesso articolo 16 del medesimo testo unico.

Gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente percepiti entro il 31 dicembre 2004 continueranno, pertanto, ad essere assoggettati a tassazione con le aliquote applicabili per il periodo d'imposta 2002, anche se corrisposti agli eredi degli aventi diritto.

Per quanto concerne l'effettuazione delle ritenute, l'art. 23, comma 2, lett. e) del Dpr n. 600 del 1973 stabilisce che il sostituto d'imposta è tenuto ad applicare l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito in relazione alle somme e i valori di cui all'articolo 48 del Tuir, diversi dalle indennità di fine rapporto e dalle indennità equipollenti di cui all'art. 16, comma 1, lett. a), dello stesso Tuir corrisposte agli eredi del lavoratore dipendente.

In considerazione di tale disposizione per gli arretrati di lavoro dipendente corrisposti entro il periodo d'imposta 2004 il sostituto dovrà operare la ritenuta applicando l'aliquota del 18 per cento, stabilita per il primo scaglione di reddito nell'anno 2002.

1.5 Redditi derivanti da rapporti collaborazione coordinata e continuativa

Le nuove disposizioni introdotte dall'articolo 2 della legge n. 289 del 2002 trovano applicazione anche con riferimento ai compensi corrisposti per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

In relazione a tali rapporti occorre tener presente che le modalità di effettuazione delle prestazioni lavorative nonché la corresponsione dei compensi possono assumere caratteristiche diverse rispetto a quelle proprie del rapporto di lavoro dipendente.

Proprio in considerazione delle peculiarità che caratterizzano i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa può verificarsi che l'attività lavorativa venga resa, nello stesso periodo d'imposta, nei confronti di più committenti.

Tenuto conto che la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione è commisurata all'ammontare complessivo del reddito e si riduce all'aumentare dello stesso, appare opportuno che il sostituto d'imposta richieda espressamente al collaboratore se, in considerazione del reddito complessivo che presume di conseguire nel periodo d'imposta, ritenga di non usufruire di detta deduzione in sede di effettuazione delle ritenute.

In assenza di una espressa rinuncia, infatti, più committenti potrebbero attribuire al collaboratore la deduzione di cui all'articolo 10-bis con la conseguenza che lo stesso si troverebbe a sopportare una tassazione particolarmente gravosa in sede di conguaglio o di dichiarazione dei redditi, in ragione del reddito complessivo conseguito nel periodo d'imposta.

Inoltre, il collaboratore, qualora lo ritenga opportuno, può fornire al committente gli elementi che consentono una applicazione più precisa della deduzione stessa.

Si precisa che anche con riferimento ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa restano applicabili i criteri indicati nel punto 1.1 della presente circolare in ordine alle modalità di applicazione, per i rapporti di lavoro dipendente di durata inferiore all'anno, della deduzione di cui all'art. 10-bis.

Pertanto, la deduzione teorica base di euro 3.000, salvo diversa indicazione del sostituto, per i rapporti di collaborazione di durata inferiore all'anno, deve essere rapportata al periodo di lavoro svolto nel periodo d'imposta.

Si precisa che la deduzione deve essere commisurata al numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di collaborazione intrattenuto, determinato con riferimento a quanto stabilito nel contratto, nella lettera di incarico o nell'atto di nomina.

Si forniscono di seguito alcuni chiarimenti in ordine agli adempimenti che devono essere osservati dai sostituti d'imposta riferibili alle ipotesi di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, individuate sulla base di elementi connessi alla periodicità dei compensi e alla preventiva determinabilità del loro ammontare.

a) Erogazione di compensi con cadenza periodica

Se il sostituto è in grado di preventivare l'ammontare complessivo dei compensi in denaro e in natura che andrà a corrispondere nel corso del periodo d'imposta e procede periodicamente al pagamento dei compensi, dovrà innanzitutto provvedere per ciascun periodo di paga (semestre, bimestre, mese, quindicina, settimana, giornata) ad effettuare il cumulo di tutte le somme e i valori imponibili imputabili al periodo stesso, secondo il criterio di cassa.

Le somme e i valori dovuti per il periodo di paga dovranno essere decurtati della deduzione di cui all'articolo

10-bis del Tuir, rapportata al periodo di paga. Tale deduzione deve essere calcolata considerando, salvo diversa indicazione del collaboratore, come reddito complessivo presunto l'ammontare complessivo dei compensi che il sostituto andrà a corrispondere al collaboratore nel corso del periodo d'imposta.

Sul valore così determinato il sostituto d'imposta sarà tenuto ad applicare la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, raggugiando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito.

L'imposta risultante dall'applicazione delle ritenute dovrà essere diminuita delle detrazioni per il reddito di lavoro dipendente, nonché delle detrazioni per carichi di famiglia previste, rispettivamente, dagli articoli 12 e 13 del Tuir.

Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, come già precisato, devono essere effettuate dal sostituto d'imposta se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni.

Tale dichiarazione, resa dal sostituto, avrà effetto anche per i periodi d'imposta successivi.

Si segnala inoltre che anche con riferimento a tali detrazioni, il sostituto, salva diversa indicazione del sostituto, deve fare riferimento, in via presuntiva, all'ammontare complessivo dei redditi che nel corso dell'anno corrisponde.

Si precisa, altresì che, in considerazione delle modifiche apportate all'articolo 13 del Tuir dall'articolo 2 della legge n. 289 del 2002, le detrazioni non devono essere rapportate al periodo di lavoro nell'anno e pertanto le stesse dovranno essere attribuite dal sostituto in considerazione del presumibile reddito complessivo del contribuente.

L'attribuzione delle detrazioni dovrà comunque essere effettuata raggugiando le stesse al periodo di paga.

b) Erogazione del compenso in unica soluzione

Se il sostituto d'imposta corrisponde il compenso in un'unica soluzione nel corso del periodo d'imposta, sia l'attribuzione della deduzione di cui all'articolo 10-bis che l'attribuzione delle detrazioni devono essere commisurate all'intero ammontare del compenso, atteso che nell'ipotesi considerata non è necessario fare una proiezione dei compensi per periodo d'imposta.

Si precisa che la deduzione di cui all'articolo 10-bis e le detrazioni andranno attribuite interamente al momento dell'effettuazione delle ritenute e non sarà necessario effettuare alcun raggugiamento al periodo di paga.

c) Erogazione del compenso in più soluzioni con cadenza variabile

Qualora il committente proceda ad una pluralità di pagamenti nel corso del periodo d'imposta ma non sia in grado di conoscere in via presuntiva l'ammontare complessivo degli stessi per periodo d'imposta, sarà tenuto ad applicare la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, all'atto dell'effettuazione di ciascuno dei pagamenti.

In questo caso, non sarà necessario operare alcun raggugiamento per determinare gli scaglioni di riferimento.

Il committente, sulla base delle disposizioni vigenti, deve applicare la deduzione di cui all'articolo 10-bis del Tuir, necessaria per garantire la progressività dell'imposizione, fin dalla corresponsione del primo compenso, commisurandola all'ammontare erogato.

In occasione della corresponsione degli ulteriori compensi in corso d'anno, il sostituto dovrà rideterminare la deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo e provvedere ad adeguare le ritenute.

In relazione all'attribuzione delle detrazioni si precisa che restano fermi i criteri indicati dalla circolare n. 67/E del 2001, per cui il sostituto procederà ad attribuire le detrazioni stesse, sempreché richieste dal sostituto, esclusivamente in sede di conguaglio.

Tali modalità di effettuazione delle ritenute e di applicazione delle detrazioni dovranno essere osservate dal committente anche nell'ipotesi in cui sia in grado di conoscere preventivamente l'ammontare complessivo dei compensi che corrisponderà nel periodo d'imposta ma non proceda al pagamento con scadenze periodiche determinate.

Per quanto concerne l'attribuzione della deduzione di cui all'articolo 10-bis, la stessa, in quest'ultima ipotesi, dovrà essere applicata fin dalla corresponsione del primo compenso, commisurandola all'ammontare complessivo degli emolumenti che si presume di corrispondere nel corso del periodo d'imposta.

Atteso che i pagamenti non sono effettuati con scadenze periodiche determinate, la deduzione non potrà essere raggugiata al periodo di paga e pertanto sarà attribuita fin dalla corresponsione del primo compenso.

... omissis ...