La riforma dell'IRPEF introdotta dalla Finanziaria 2003 - Primi chiarimenti ministeriali

21 Gennaio 2003

Si fa seguito alla [Riforma dell'IRPEF - Le novità per il 2003 del 16 gennaio 2003](#), per evidenziare i principali chiarimenti che sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate, con la [circolare 15 gennaio 2003, n. 2/E](#), sulla riforma della disciplina dell'IRPEF, introdotta dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003, pubblicata nel S.O. n. 240/L alla Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2002).

In particolare, avviando il processo di riforma fiscale con riferimento alla tassazione dei redditi delle persone fisiche, delineata nelle linee generali dal disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale statale attualmente all'esame del Parlamento, l'art.2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003) ha introdotto delle rilevanti modifiche sulla disciplina dell'IRPEF, applicabili dal 1° gennaio 2003, nonché, conseguentemente, sugli adempimenti posti a carico dei sostituti d'imposta previsti dall'art.23 del D.P.R. 600/1973.

Nello specifico, le modifiche alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche concernono, tra l'altro:

- la determinazione della base imponibile dello stesso tributo (art.2, comma 1, lett. a));
- l'introduzione di nuove deduzioni dal reddito imponibile volte a garantire la progressività del prelievo (art.2, comma 1, lett. b));
- la previsione di nuove aliquote d'imposta (art.2, comma 1, lett.c), punto 1);
- l'introduzione di nuove detrazioni per i redditi di lavoro dipendente ed assimilati (art.2, comma 1, lett.d));
- la previsione dei conseguenti nuovi adempimenti dei sostituti di imposta (art.2, comma 2);
- l'introduzione di una clausola di salvaguardia a favore dei contribuenti che subiscano, con l'applicazione delle nuove disposizioni, aggravii di imposta (art.2, comma 3);
- la previsione di specifiche disposizioni riguardanti la determinazione del reddito imponibile ai fini dell'IRPEF per i lavoratori che prestano lavoro all'estero in zone di frontiera (art.2, comma 11)

Di seguito vengono evidenziati i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la citata circolare 15 gennaio 2003, n.2/E in merito alle disposizioni contenute nell'art.2 della legge 289/2002 sopra richiamate.

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRPEF

L'art.2, comma 1, lett.a) apporta modifiche all'art.3 del TUIR relativo alla determinazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF. In particolare, come precisato tra l'altro dalla circolare ministeriale 15 gennaio 2003, n. 2/E, viene disposto che il reddito imponibile deve essere determinato tenendo conto sia degli oneri deducibili indicati nell'art.10 del TUIR (es. contributi previdenziali e assistenziali, spese mediche ecc.) che non sono stati modificati dalle nuove disposizioni, sia del sistema di deduzioni che, come di seguito evidenziato, è stato introdotto dal 1° gennaio 2003 dalla legge 289/2002, per garantire la progressività del prelievo.

LA NUOVA DEDUZIONE PER ASSICURARE LA PROGRESSIVITÀ DELL'IMPOSTA

Una delle novità più rilevanti apportate alla disciplina dell'IRPEF dalla Finanziaria 2003, è l'introduzione dell'art.10-bis al D.P.R. 917/1986 (prevista dall'art.2, comma 1, lett. b) della legge 289/2002), con il quale viene disposto, a partire dal 1° gennaio 2003, un nuovo sistema di deduzioni volte ad assicurare la progressività del prelievo.

In particolare, viene prevista una "deduzione base" pari a 3.000 euro a favore di tutti i contribuenti a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto, alla quale si aggiungono, poi, ulteriori deduzioni, questa volta di ammontare diversificato a seconda se alla formazione del reddito complessivo del contribuente concorra un reddito di lavoro dipendente o assimilato, un reddito di pensione, un reddito di lavoro autonomo o un reddito derivante dall'esercizio di impresa minore.

Nello specifico, l'ammontare della deduzione base di 3.000 euro, riconosciuta, come detto, indifferentemente a tutti i contribuenti, è aumentata di un'ulteriore deduzione pari a:

- 4.500 euro per i possessori di redditi di lavoro dipendente o assimilati (per l'elenco dei redditi assimilati a cui si applica questa ulteriore deduzione si rimanda al testo della circolare ministeriale n.2/2003 più volte citata). Per questi soggetti, quindi, l'ammontare massimo "teorico" delle nuove deduzioni applicabili è pari a 7.500 euro;
- 4.000 euro per i possessori di redditi derivanti dalle pensioni. In tal ambito la deduzione teorica massima diviene pari a 7.000 euro;
- 1.500 euro per i titolari di redditi di lavoro autonomo o di impresa minore. Per questi ultimi, quindi, la deduzione massima spettante è pari a 4.500 euro.

Sulle modalità di computo delle suddette deduzioni, la circolare ministeriale n.2/E/2003 ha tenuto a precisare che:

- la cosiddetta "deduzione base", pari a 3.000 euro, opera forfetariamente per tutti i contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto, esclusivamente in considerazione del reddito complessivo maturato nel periodo di imposta. Ciò implica che tale deduzione non deve essere rapportata al periodo di durata del rapporto di lavoro, di pensione o di svolgimento dell'attività autonoma o di impresa minore;
- al contrario, le ulteriori deduzioni, variabili, come sopra visto, in funzione della tipologia di reddito prodotto devono essere, per i redditi di lavoro dipendente o assimilati e per quelli da pensione, rapportate all'effettiva durata del periodo di lavoro o di pensione nell'anno e, quindi, al numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto intrattenuto. Pertanto, qualora nel corso del periodo di imposta il contribuente interrompa un rapporto di lavoro ed inizi a percepire un reddito da pensione, spetteranno sia la deduzione per redditi da lavoro (4.500 euro), sia quella per i redditi da pensione (4.000 euro), ciascuna delle quali va però rapportata al periodo di lavoro o di pensione considerato.

L'eccezione in tal ambito è costituita dai redditi di lavoro autonomo o di impresa minore, per i quali, invece, sia la "deduzione base" (3.000 euro) che l'ulteriore deduzione (pari a 1.500 euro) non deve essere ragguagliata al periodo di svolgimento di attività svolta nell'anno;

- le deduzioni previste per i lavoratori dipendenti o assimilati, per i pensionati, per i lavoratori autonomi e per le imprese minori non sono, per espressa previsione normativa, cumulabili tra loro. Pertanto, se alla formazione del reddito complessivo concorrono due o più delle suddette tipologie di reddito, il contribuente potrà beneficiare solo di una delle suddette deduzioni ed, in particolare, di quella a lui più conveniente.

Una volta calcolato, quindi, secondo le modalità appena viste, l'ammontare complessivo delle nuove deduzioni "teoricamente" spettanti, si deve determinare, seguendo i criteri stabiliti dal comma 5 del nuovo art.10-bis del T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986), l'importo delle deduzioni effettivamente applicabili al reddito complessivo del contribuente.

In particolare, infatti, è previsto che la deduzione "teoricamente" applicabile (pari complessivamente a 7.500 euro per i lavoratori dipendenti e assimilati; a 7.000 euro per i pensionati e a 4.500 euro per i gli esercenti arti o professioni o per i titolari di imprese minori) spetta per la parte corrispondente al seguente rapporto:

Euro 26.000 + oneri deducibili di cui all'art.10 del D.P.R. 917/1986 + nuove deduzioni teoriche - reddito complessivo - credito di imposta sui dividendi

Euro 26.000

Se il predetto rapporto è:

- maggiore o uguale ad uno, la deduzione compete per intero;
- pari o minore di zero, la deduzione non compete;
- compreso tra zero e uno si considerano le prime quattro cifre decimali. In quest'ultimo caso, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nel silenzio della norma sull'eventuale necessità di arrotondare tali cifre decimali, le stesse debbano essere assunte nel loro preciso ammontare, attraverso il meccanismo del "troncamento".

Per maggior chiarezza, si riporta un esempio contenuto nell'ambito della circolare ministeriale n.2/E/2003 più volte citata, rimandando comunque a quest'ultima per ulteriori approfondimenti ed esemplificazioni del meccanismo di determinazione delle nuove deduzioni spettanti.

Determinazione dell'ammontare della deduzioni spettanti - Esempio

Si ipotizza che il contribuente consegua esclusivamente un reddito di lavoro dipendente pari a Euro20.000, senza la spettanza degli oneri deducibili di cui all'art.10 del TUIR e del credito di imposta sui dividendi. La deduzione effettivamente spettante deve desumersi dal seguente calcolo:

$$\begin{array}{r} \text{Euro}26.000 + \\ \text{Euro}3.000 \text{ (deduzione base) } + \\ \text{Euro}4.500 \text{ (ulteriore deduzione spettante) } - \\ \text{Euro}20.000 \text{ (reddito complessivo)} \\ \hline \text{-----} = 0,5192 \\ 26.000 \end{array}$$

La deduzione spettante sarà pari a $0,5192 \times \text{Euro}7.500 = 3.894,00$ euro

Sempre nell'ambito delle nuove deduzioni previste per assicurare la progressività dell'imposizione, si evidenzia che, ai sensi dell'art.2, comma 4, della Finanziaria 2003, le stesse non devono essere prese in considerazione per la determinazione della base imponibile delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF. Queste ultime, infatti, vanno determinate con riferimento al reddito complessivo del contribuente al netto dei soli oneri deducibili di cui all'art.10 del TUIR (D.P.R. 917/1986), che non sono stati modificati dalle nuove disposizioni della Finanziaria 2003.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate ha tenuto a precisare che:

- continuano ad applicarsi in ogni caso le disposizioni dell'art.50, comma 4, del D.Lgs. 446/1997 per l'addizionale regionale e dell'art.1, comma 3, del D.Lgs. 360/1998 per l'addizionale comunale, che stabiliscono che le stesse addizionali sono dovute se, per lo stesso anno, risulta dovuta l'IRPEF. Ciò implica che nel caso in cui per un anno non sia dovuta l'imposta sul reddito per le persone fisiche, anche per effetto del nuovo sistema di deduzioni per assicurare la progressività del prelievo, non sono dovute, per lo stesso anno, neanche le relative addizionali regionali e comunali;
- diversamente, qualora l'applicazione del nuovo sistema delle deduzioni determini solo una minore IRPEF da versare, le addizionali risultano comunque dovute e la relativa base imponibile deve essere calcolata non tenendo conto delle predette deduzioni d'imposta.

Nuove aliquote e scaglioni di imposta

L'art.2, comma 1, lett. c), della legge 289/2002, apportando tra l'altro modifiche all'art.11 del TUIR (D.P.R. 917/1986) relativo alla determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, prevede la rimodulazione degli scaglioni di reddito e la ridefinizione delle aliquote agli stessi applicabili, come di seguito evidenziato.

REDDITO (per scaglioni)	ALIQUTA (per scaglioni)
fino a Euro 15.000	23%
da Euro 15.000 a Euro 29.000	29%
da Euro 29.000 a Euro 32.600	31%
da Euro 32.600 a Euro 70.000	39%
oltre Euro 70.000	45%

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, i nuovi scaglioni e le nuove aliquote si applicano con riferimento ai redditi che, secondo la relativa disciplina, sono imputabili al periodo di imposta che inizia il 1° gennaio 2003, ad eccezione degli emolumenti arretrati di cui all'art.16, comma 1, lett. b) del TUIR - D.P.R. 917/1986 (si tratta ad esempio degli emolumenti per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti contraenti). Per questi ultimi, infatti,

assoggettabili a tassazione separata, lo stesso meccanismo di calcolo dell'imposta dovuta fa sì che l'effetto della revisione delle aliquote e degli scaglioni di reddito si produrrà solo a partire dal 1° gennaio 2005.

La stessa disposizione normativa della Finanziaria 2003 sopra citata prevede, poi, tramite l'inserimento del comma 1-bis all'art.11 del TUIR (D.P.R. 917/1986), specifiche agevolazioni a favore dei contribuenti che conseguano esclusivamente redditi da pensione non inferiori a 7.800 euro, redditi di terreni di ammontare non superiore a 185,92 euro, nonché il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Nel rimandare, per gli approfondimenti in materia, al testo normativo del nuovo comma 1-bis dell'art.11 del TUIR, nonché al paragrafo 4 della circolare ministeriale n. 2/E/2003, si sottolinea che le agevolazioni in tal ambito previste possono essere riconosciute dal sostituto di imposta già in sede di effettuazione delle ritenute, previa presentazione, da parte del contribuente interessato, di un'autocertificazione nella quale lo stesso attesti di possedere i requisiti reddituali sopra richiamati. Qualora, invece, il contribuente non produca al proprio sostituto di imposta la predetta autocertificazione, le agevolazioni disposte dal comma 1-bis dell'art.11 del TUIR potranno essere fruite in sede di dichiarazione dei redditi.

REVISIONE DELLE DETRAZIONI PER I REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE, DI PENSIONE, DI LAVORO AUTONOMO E D'IMPRESA MINORE

L'art.2, comma 1, lett. d) della Finanziaria 2003, sostituendo l'art.13 del TUIR (D.P.R. 917/1986), prevede, a partire dal 1° gennaio 2003, nuove detrazioni da applicare all'imposta lorda, qualora nel reddito complessivo del contribuente confluiscono anche redditi di lavoro dipendente, alcuni redditi assimilati al lavoro dipendente individuati dalla norma, redditi da pensione e redditi di lavoro autonomo o di impresa minore.

Il nuovo sistema di detrazioni risponde alla finalità di mantenere la progressività del prelievo ed in questo si differenzia, quindi, da quello previgente (in vigore sino al 31 dicembre 2002) che era, invece, finalizzato al riconoscimento, seppure in misura forfetaria, delle spese sostenute per la produzione del reddito.

Tale finalità si riflette anche sul meccanismo applicativo delle stesse nuove detrazioni. In tal ambito, infatti, come tra l'altro precisato dall'Agenzia delle Entrate, il nuovo testo dell'art.13 del TUIR (D.P.R. 917/1986) prevede che l'importo della detrazione spettante, da applicare all'imposta lorda:

- debba essere commisurato al reddito complessivo del contribuente (e non, invece, all'ammontare dei singoli redditi, come era nel sistema previgente) secondo prestabilite fasce di diverso ammontare;
- non debba essere rapportato al periodo di lavoro o di pensione nell'anno, potendo, quindi, competere per intero, qualora si verifichino i presupposti previsti dalla norma.

Di seguito si riporta l'ammontare delle detrazioni spettanti per i lavoratori dipendenti ad alcuni assimilati, per i pensionati, per i lavoratori autonomi esercenti arti o professioni e per i titolari di imprese minori, precisando comunque che qualora alla formazione del reddito complessivo concorrano due o più di tali tipologie reddituali, si potrà fruire di una sola delle detrazioni previste ed, in particolare, di quella più favorevole al contribuente.

Lavoratori dipendenti e assimilati*

REDDITO	DETRAZIONI
da Euro 27.000 a Euro 29.500	EURO 130
da Euro 29.500 a Euro 36.500	EURO 235
da Euro 36.500 a Euro 41.500	EURO 180
da Euro 41.500 a Euro 46.700	EURO 130
da Euro 46.700 a Euro 52.000	EURO 25

* I redditi assimilati al lavoro dipendente sono quelli relativi a: redditi percepiti dai lavoratori soci di cooperative (di cui all'art.47, lett. a), del TUIR); indennità e compensi a carico di terzi corrisposti a lavoratori dipendenti (di cui all'art.47, lett. b) del TUIR); somme percepite a titolo di borsa di studio (di cui all'art.47, lett. c) del TUIR); compensi percepiti in relazione a collaborazioni coordinate e continuative (di cui all'art.47, lett. c-bis del TUIR); compensi percepiti dai lavoratori socialmente utili (di cui all'art.47, lett. l) del TUIR).

LAVORO AUTONOMO* E IMPRESA

REDDITO	DETRAZIONI
da Euro 25.500 a Euro 29.400	Euro 80
da Euro 29.400 a Euro 31.000	Euro 126
da Euro 31.000 a Euro 32.000	Euro 80

* si tratta dei lavoratori autonomi di cui all'art.49, comma 1 del TUIR (esercenti arti o professioni)

PENSIONATI

REDDITO	DETRAZIONI
da Euro 24.500 a Euro 27.000	Euro 70
da Euro 27.000 a Euro 29.000	Euro 170
da Euro 29.000 a Euro 31.000	Euro 290
da Euro 31.000 a Euro 36.500	Euro 230
da Euro 36.500 a Euro 41.500	Euro 180

da Euro 41.500 a Euro 46.700

Euro 130

da Euro 46.700 a Euro 52.000

Euro 25

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

L'art.2, comma 3, della legge 289/2002 introduce una specifica clausola di salvaguardia per quei contribuenti che, applicando la nuova disciplina dell'IRPEF, subiscano un aggravio di imposta.

In particolare, infatti, viene previsto che in sede di dichiarazione dei redditi, qualora ai fini del calcolo dell'IRPEF dovuta per l'anno 2003 le disposizioni previgenti risultino più favorevoli rispetto al nuovo metodo di determinazione dell'imposta dovuta, si potrà scegliere di applicare la disciplina precedente in vigore sino al 31 dicembre 2002.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate, con la più volte citata circolare n. 2/E/2003, ha tenuto a precisare che la suddetta clausola di salvaguardia:

- non è influenzata dai redditi soggetti a tassazione separata, a ritenuta alla fonte a titolo di imposta ovvero ad imposta sostitutiva, atteso che per queste tipologie reddituali la modalità di tassazione non è influenzata dal nuovo sistema di deduzioni e detrazioni d'imposta;
- non può essere applicata dal sostituto di imposta nè sui singoli periodi di paga, nè in sede di conguaglio. La scelta tra la disciplina IRPEF più favorevole, infatti, deve essere effettuata in sede di dichiarazione dei redditi.

ADEMPIMENTI DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA

L'art.2, comma 2, della legge 289/2002, modificando l'art.23, comma 2, lett. a) del TUIR (D.P.R. 917/1986), stabilisce la rilevanza, ai fini del calcolo della ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente effettuata dal datore (in qualità di sostituto d'imposta), della deduzione prevista dal nuovo art.10-bis del TUIR, per assicurare la progressività del prelievo.

La norma prevede, infatti, che la ritenuta deve essere operata dal sostituto di imposta sulla parte imponibile delle somme e dei valori, escluse le mensilità aggiuntive e gli emolumenti arretrati, corrisposti in ciascun periodo di paga, con le aliquote dell'IRPEF, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito, al netto delle nuove deduzioni di cui all'art.10-bis del TUIR ed effettuando le detrazioni spettanti (di cui all'art.12 e 13 del TUIR).

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate ha tenuto innanzi tutto a precisare che:

- sebbene il sostituto, come sopra evidenziato, in sede di effettuazione delle ritenute sulle mensilità aggiuntive, non debba applicare le detrazioni spettanti ai sensi degli artt.12-13 del TUIR, nè, l'Agenzia ritiene, le nuove deduzioni introdotte dalla Finanziaria 2003, il medesimo datore di lavoro deve, tuttavia, considerare le stesse mensilità aggiuntive nel reddito complessivo erogato al proprio dipendente, in base al quale andrà a calcolare l'importo spettante della nuova deduzione volta ad assicurare la progressività del prelievo;
- gli emolumenti arretrati soggetti a tassazione separata, invece, non concorrono in alcun modo alla determinazione del reddito complessivo, non risultano, quindi, influenzati dalla nuova deduzione di cui all'art.10-bis del TUIR.

Nello stesso ambito, inoltre, l'Agenzia ha ulteriormente chiarito che:

- il nuovo sistema di deduzioni volte a garantire la progressività del prelievo deve essere riconosciuto dal sostituto di imposta in maniera automatica, senza attendere, cioè, una specifica richiesta in tal senso da parte del lavoratore. Tuttavia, il dipendente può richiedere esplicitamente al sostituto di non applicare le nuove deduzioni, nel caso in cui, ad esempio, disponendo di altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, possa presumere di avere diritto ad una deduzione inferiore a quella che le sarebbe riconosciuta dal datore di lavoro. In tal modo, lo stesso dipendente può evitare che al momento del conguaglio definitivo, oppure in sede di dichiarazione dei redditi ai fini IRPEF, l'imposta dovuta risulti particolarmente elevata;
- il sostituto deve riconoscere la nuova deduzione per assicurare la progressività dell'imposta sin dal primo periodo di paga del 2003 ed effettuare, poi, in occasione del conguaglio di fine anno il ricalcolo della deduzione spettante. In ogni caso, non verranno applicate sanzioni a carico dei sostituti di imposta che abbiano commesso delle irregolarità nella tassazione dei compensi corrisposti nei mesi di gennaio e febbraio 2003.

In sostanza, stanti le nuove disposizioni in materia di calcolo dell'IRPEF, il sostituto dovrà rispettare i seguenti adempimenti:

- determinare, in via preliminare, la parte di deduzione volta ad assicurare la progressività del prelievo spettante al dipendente. A tal fine, il sostituto deve:
 - determinare in via preventiva l'ammontare delle somme e dei valori che andrà a corrispondere nel periodo di imposta (comprendendo le mensilità aggiuntive e i compensi della stessa natura ed escludendo, invece, gli emolumenti arretrati soggetti a tassazione separata);
 - sottrarre dall'importo così determinato gli oneri deducibili trattenuti direttamente che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art.48, comma 2, lett. h) del TUIR;
 - calcolare l'importo della nuova deduzione "teorica" per garantire la progressività del prelievo e, da questa, applicando la formula prevista nel comma 5 del nuovo art.10-bis del TUIR precedentemente illustrata, arrivare a determinare la deduzione effettivamente spettante;
 - ragguagliare l'importo della deduzione effettivamente spettante ai singoli periodi di paga e sottrarre il relativo importo ottenuto dal reddito corrisposto al dipendente nel singolo periodo di paga;
- applicare, quindi, la ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito rapportati al periodo di paga;
- applicare, all'imposta così determinata, le detrazioni spettanti ai sensi dell'art.12 e del nuovo art.13 del TUIR, anch'esse rapportate al periodo di paga.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in relazione, tra l'altro, al verificarsi di particolari eventi connessi al rapporto di lavoro. In particolare, si tratta delle seguenti precisazioni:

- se nel corso del periodo di imposta le retribuzioni aumentano per effetto, ad esempio, di una promozione, il sostituto deve rideterminare l'importo della deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo e provvedere ad adeguare le ritenute a decorrere dal periodo di paga nel quale la retribuzione risulta modificata;
- per quanto riguarda le retribuzioni già corrisposte in precedenza, la correzione delle ritenute operate può essere realizzata nel quadro delle

operazioni di conguaglio;

- in caso di rapporto di lavoro a tempo determinato, occorre prima di tutto riportare la deduzione teorica spettante (formata, per i lavoratori dipendenti e assimilati, dalla somma di 3.000 e 4.500 euro) al periodo di durata del rapporto di lavoro, quindi seguire il procedimento sopra illustrato per determinare l'imposta provvisoria;
- tenuto conto che le condizioni di spettanza della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione non devono essere dichiarate dal dipendente, l'Agenzia ritiene, inoltre, coerente riportare al periodo di durata del rapporto di lavoro anche la deduzione di 3.000 euro. Il dipendente potrà fruire in tal caso della parte di deduzione non goduta in sede di dichiarazione dei redditi ovvero, su richiesta, in sede di conguaglio.

Infine, per ciò che attiene sempre agli adempimenti dei sostituti di imposta, si evidenzia che in sede di conguaglio, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, oppure in caso di cessazione del rapporto di lavoro, il datore di lavoro dovrà procedere al ricalcolo definitivo della deduzione spettante per assicurare la progressività dell'imposizione. In particolare, tenuto conto dell'importo della deduzione risultante da tale calcolo, il sostituto effettuerà il conguaglio tra l'ammontare delle ritenute operate sulle somme e i valori corrisposti in ciascun periodo di paga (comprese anche le somme e valori corrisposti entro il 12 del mese di gennaio dell'anno successivo, se riferiti all'anno precedente), e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti nell'anno.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato ulteriormente che:

- alle somme e ai valori corrisposti entro il 12 gennaio 2003 (se festivo il termine diviene il 13 gennaio 2003) e riferiti all'anno precedente, che concorrono, quindi, alla formazione del reddito complessivo per il periodo d'imposta 2002, deve essere applicata la disciplina dell'IRPEF in vigore sino al 31 dicembre 2002;
- nella certificazione da rilasciare ai sensi dell'articolo 7-bis del DPR n. 600 del 1973 (CUD), il sostituto d'imposta deve indicare l'importo della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione che ha riconosciuto al dipendente, distinguendo la parte relativa alla quota spettante su tutte le tipologie di reddito (3.000 euro) e quella spettante sui redditi di lavoro dipendente (4.500 euro).

REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE PRESTATO ALL'ESTERO IN ZONE DI FRONTIERA

L'art.2, comma 11, della Finanziaria 2003 prevede, infine, per l'anno 2003 una particolare disciplina fiscale, agli effetti dell'IRPEF, applicabile ai redditi di lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

Tali redditi, in particolare, concorrono, nell'anno 2003, a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 8.000 euro.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate ha tenuto a precisare che:

- la disposizione sopra richiamata si riferisce ai soli redditi percepiti dai lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e quotidianamente si recano all'estero in zone di frontiera (quali ad esempio, Francia, Austria, San Marino, Stato Città del Vaticano) o in paesi limitrofi (quali ad esempio il Principato di Monaco) per svolgere la prestazione di lavoro;
- ai fini del calcolo dell'imposta, occorre riferirsi alle somme percepite, al netto di 8000 euro, e su tale importo applicare la deduzione prevista dal nuovo art.10-bis del TUIR.
- se la tassazione è operata direttamente dal sostituto d'imposta residente, la franchigia deve essere rapportata ai singoli periodi di paga, al fine di realizzare un prelievo equilibrato nel periodo d'imposta.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, si porgono distinti saluti.

4598-CIRC 2-E 15 gennaio 2003ALL1.pdf[Apri](#)