

La riforma dell'IRPEF introdotta dalla Finanziaria 2003 – Circolare n.15/E del 5 marzo 2003

12 Marzo 2003

Si fa seguito a [La riforma dell'IRPEF introdotta dalla Finanziaria 2003 – Primi chiarimenti ministeriali del 21 gennaio 2003](#), per trasmettere un estratto della **Circolare n. 15/E del 5 marzo 2003**, con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce nuove istruzioni sulla riforma della disciplina dell'IRPEF, introdotta dall'art.2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003, pubblicata nel S.O. n. 240/L alla Gazzetta Ufficiale n. 305 del 31 dicembre 2002) ed applicabile dal 1° gennaio 2003.

Nello specifico, sono integrate le precedenti istruzioni ministeriali fornite dalla Circolare n.2/E del 15 gennaio 2003, in materia di deduzioni dal reddito imponibile volte a garantire la progressività del prelievo, di cui all'art.10-bis del TUIR 917/1986; di detrazioni per i redditi di lavoro dipendente ed assimilati, ai sensi della nuova formulazione dell'art.13 del TUIR 917/1986 e conseguenti adempimenti dei sostituti di imposta.

è stata posta l'attenzione, inoltre, sulle problematiche connesse all'applicazione della nuova disciplina ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, in particolare, sugli adempimenti a carico dei sostituti d'imposta a seconda della modalità di erogazione dei compensi.

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

Come noto, l'art.2, comma 1, lett. d) della Finanziaria 2003, sostituendo l'art.13 del TUIR (DPR 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.

La citata Circolare n.15/E conferma, innanzitutto, che il nuovo sistema di detrazioni, di cui al nuovo testo dell'art.13, da applicare all'imposta lorda, deve 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.

Queste detrazioni, come quelle spettanti per carichi di famiglia, di cui all'art.12 del TUIR, essendo rimasta invariata la disciplina di cui all'art.23 del DPR 600/1973, sono riconosciute dal sostituto d'imposta se il lavoratore dipendente dichiara di averne diritto, indicando i requisiti di spettanza ed impegnandosi a comunicare le eventuali variazioni.

Le stesse spettano a prescindere dalla durata del rapporto di lavoro, competendo per intero, anche nel caso di un rapporto di lavoro con durata inferiore all'anno, e, di conseguenza, il sostituto d'imposta deve ragguagliarne l'intero importo ad ogni periodo di paga.

Se ne ha interesse, il dipendente può comunicare l'ammontare presunto del reddito annuo complessivo (ovvero l'importo degli altri redditi diversi da quelli corrisposti dal sostituto) al quale il sostituto dovrà commisurare le detrazioni. In mancanza di tale comunicazione, quest'ultimo deve considerare, in via presuntiva, quale reddito complessivo del lavoratore quello che gli ha corrisposto nel corso dell'anno.

La dichiarazione relativa al reddito complessivo ha effetto anche ai fini del calcolo della deduzione per garantire la progressività dell'imposizione (art.10-bis del TUIR DPR 917/1986) e per i periodi di imposta successivi, così che il lavoratore non è tenuto anno per anno a rinnovare le comunicazioni già rese.

La nuova deduzione per assicurare la progressività dell'imposta

Si ricorda che 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, che prevede una "deduzione base" pari a 3.000 euro a favore di tutti i contribuenti a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto ed ulteriori deduzioni, a seconda se alla formazione del reddito complessivo del contribuente concorra un reddito di lavoro dipendente o assimilato (4.500 euro), un reddito di pensione (4.000 euro), un reddito di lavoro autonomo o un reddito derivante dall'esercizio di impresa minore (1.500 euro).

A tal proposito, con la Circolare n.15/E, l'Agenzia ha inteso fornire alcuni utili chiarimenti circa le modalità di riconoscimento della suddetta deduzione. In particolare:

- in primo luogo, viene riaffermato quanto già chiarito dalla Circolare n.2/E del gennaio scorso rispetto al riconoscimento della deduzione da parte del sostituto d'imposta sin dal primo periodo di paga del 2003, fatta salva la possibilità di ricalcolo della stessa in occasione del conguaglio di fine anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro;
- relativamente alle modalità di calcolo della deduzione spettante in ciascun periodo di paga, questa va commisurata a ciascun periodo e sottratta al corrispettivo erogato dal datore di lavoro.

Alla base imponibile risultante devono essere applicate le nuove aliquote dell'IRPEF, ragguagliando al periodo di paga gli scaglioni annui di reddito previsti dall'art.11 del TUIR;

- se, nel corso dell'anno, il reddito corrisposto a titolo di retribuzione subisce una variazione, sia in aumento (per esempio a seguito di una promozione o della corresponsione di emolumenti aggiuntivi) che in diminuzione (ad esempio per la riduzione dell'orario di lavoro), il sostituto d'imposta deve rideterminare l'importo della deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo ed, allo stesso tempo, adeguare le ritenute operate, a partire dal primo periodo di paga in cui la retribuzione risulta modificata;
- qualora il soggetto beneficiario, per qualsiasi ragione, non comunichi il proprio reddito complessivo dell'anno, pur presumendo che questo comporti l'applicazione di una deduzione in misura inferiore, questo ha facoltà di chiedere che la suddetta deduzione non venga operata,

fermo restando che, in sede di dichiarazione annuale, procederà egli stesso al calcolo della medesima;

- se il rapporto di lavoro si interrompe o ha inizio in corso d'anno, in assenza di una richiesta preventiva da parte del dipendente circa l'applicazione dell'intera misura della deduzione teorica base, il lavoratore può usufruire della parte di deduzione non goduta:

Ø in sede di ritenuta sugli eventuali compensi che gli verranno erogati da un altro sostituto d'imposta;

Ø in sede di conguaglio per cessazione del rapporto, su propria specifica richiesta;

Ø o in sede di dichiarazione dei redditi;

- si precisa, infine, che la corresponsione di emolumenti aggiuntivi per prestazioni di lavoro dipendente, dopo la cessazione del rapporto, esclusi dal regime di tassazione separata di cui all'art.16, comma 1, lett. b) del TUIR DPR 917/1986 (perchè non percepiti per effetto di leggi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti o altre cause indipendenti dalla volontà delle parti, ma ritardati esclusivamente in relazione ai tempi tecnici necessari per l'erogazione), non dà diritto al riconoscimento dell'ulteriore deduzione di 4.500 euro, prevista per i titolari di reddito di lavoro dipendente, nell'ipotesi in cui il soggetto beneficiario non abbia svolto nell'anno in cui sono erogati tali importi alcuna attività di lavoro.

Possono invece essere riconosciute sia la deduzione base di 3.000 euro sia le detrazioni spettanti ai sensi del nuovo art.13 del TUIR, semprechè espressamente richiesta del soggetto sostituito.

Irregolare applicazione delle nuove deduzioni e detrazioni

Nella Circolare in esame, l'Agenzia delle Entrate aggiunge che gli uffici 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 considerazione delle oggettive difficoltà d'interpretazione delle nuove disposizioni di legge.

Le sanzioni sono escluse, però, solo per irregolarità commesse nell'applicazione della nuova deduzione, mentre continuano ad operare, nella ipotesi di irregolarità relative ad altri elementi, anche innovativi, che non presentano difficoltà applicative o nei casi di omesso versamento.

Emolumenti arretrati

Per espressa previsione dell'art.2, comma 10 della Legge 289/2002, gli emolumenti arretrati assoggettabili a tassazione separata di cui all'art.16, comma 1, lett. b) del TUIR DPR 917/1986 (ossia percepiti per effetto di leggi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti o altre cause indipendenti dalla volontà delle parti) saranno assoggettati alle nuove aliquote e ai nuovi scaglioni di reddito a partire dai periodi d'imposta che hanno inizio dopo il 31 dicembre 2004 (ovvero dal 1° gennaio 2005).

L'Agenzia, nel confermare la suddetta disposizione, chiarisce che questa si applicherà anche agli emolumenti assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati a favore degli eredi dell'avente diritto, sempre dopo il 31 dicembre 2004.

REDDITI DERIVANTI DA RAPPORTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.15/E, si è soffermata, tra l'altro, sulle difficoltà operative di applicazione della nuova disciplina dell'IRPEF ai redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative.

In considerazione delle caratteristiche peculiari del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa (modalità di esercizio dell'attività lavorativa; corresponsione dei compensi; eventuale pluralità dei committenti), l'Amministrazione sottolinea, innanzitutto, l'opportunità che il sostituto d'imposta richieda espressamente al collaboratore se, in relazione al reddito complessivo annuo presunto, ritenga di non usufruire della deduzione di cui all'art.10 bis del TUIR DPR 917/1986 in sede di effettuazione delle ritenute.

In questo caso, il collaboratore può, se lo ritiene opportuno, comunicare al committente tutti gli elementi necessari alla corretta applicazione della deduzione d'imposta. Diversamente, la stessa viene, comunque, attribuita al collaboratore, ma sarà calcolata sull'ammontare dei compensi che il singolo datore di lavoro presume di corrispondere nel corso dell'anno.

Quando tali rapporti abbiano durata inferiore all'anno, la deduzione deve essere rapportata al periodo di durata del rapporto stesso, ovvero 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 ordine all'attribuzione delle detrazioni e deduzioni per assicurare la progressività, l'Agenzia ha fornito i seguenti chiarimenti, distinguendo a seconda della periodicità di corresponsione dei compensi:

(a) Erogazione di compensi con cadenza periodica

Come nell'ipotesi di rapporti di lavoro dipendente, il sostituto d'imposta deve innanzitutto provvedere per ciascun periodo di paga ad effettuare il cumulo di tutte le somme e i valori imponibili, secondo il criterio di cassa.

Alla somma di tutti i corrispettivi erogati deve essere sottratta la deduzione spettante ai sensi dell'art.10 bis, commisurata in ciascun periodo di paga e calcolata sulla base del reddito complessivo presunto che il sostituto d'imposta corrisponderà al collaboratore nel corso dell'anno, salvo diversa indicazione di quest'ultimo.

Alla base imponibile risultante devono essere applicate le nuove aliquote dell'IRPEF, ragguagliando al periodo di paga gli scaglioni annui di reddito previsti dall'art.11 del TUIR.

L'imposta dovuta a seguito dell'applicazione delle ritenute deve essere successivamente diminuita delle detrazioni spettanti ai titolari di reddito di lavoro dipendente (di cui all'art.13 del TUIR) e per carichi di famiglia (di cui all'art.12 del TUIR), calcolate anch'esse sulla base del reddito complessivo presunto che il sostituto d'imposta corrisponderà al collaboratore nel corso dell'anno, salvo diversa indicazione di quest'ultimo.

(b) Erogazione del compenso in unica soluzione

In questo caso, sia l'attribuzione della deduzione di cui all'articolo 10-bis che l'attribuzione delle detrazioni devono essere commisurate all'intero ammontare del compenso.

Inoltre, tanto la deduzione di cui all'articolo 10-bis quanto le detrazioni andranno attribuite interamente, al momento dell'effettuazione delle ritenute sul compenso corrisposto.

(c) Erogazione del compenso in più soluzioni con cadenza variabile

1. Il committente che corrisponde il compenso al collaboratore in più soluzioni e non sia in grado di conoscere preventivamente l'ammontare complessivo dello stesso, applica la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, all'atto di ciascun pagamento.

In particolare, la deduzione di cui all'art.10 bis, necessaria per garantire la progressività, deve essere applicata fin dalla corresponsione del primo compenso, considerando ogni corrispettivo erogato quale reddito complessivo. Di conseguenza, in caso di successivi pagamenti in corso d'anno, il sostituto d'imposta dovrà rideterminare la deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo e provvedere ad adeguare le ritenute.

Diversamente, il sostituto procederà ad attribuire le detrazioni d'imposta, sempre se richieste dal sostituto, esclusivamente in sede di conguaglio.

2. Nel caso in cui il committente sia in grado conoscere preventivamente l'ammontare complessivo dei compensi che corrisponderà al collaboratore ma non proceda al pagamento con scadenze periodiche determinate, dovrà comunque attribuire la deduzione di cui all'art.10 bis, necessaria per garantire la progressività, commisurandola, però, all'ammontare complessivo degli emolumenti annui presunti. Ma, questa non potendo essere, comunque, ragguagliata al periodo di paga (per ipotesi a cadenza variabile), viene attribuita fin dalla corresponsione del primo compenso.

Analogamente alla precedente ipotesi, il sostituto procederà ad attribuire le detrazioni d'imposta, sempre se richieste dal sostituto, esclusivamente in sede di conguaglio.

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

4677-Circ n.15-E 05 marzo 2003ALL1.pdf [Apri](#)