

## Circolare del 09/01/1998 n. 3 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta.

### Sintesi:

**Sintesi:** Si forniscono chiarimenti in ordine alla nuova disciplina sulla revisione degli scaglioni delle aliquote e delle detrazioni IRPEF, nonché all'istituzione dell'addizionale regionale all'IRPEF, secondo quanto disposto dal D.Lgs. n. 449/97 emanato in attuazione dell'art. 3, commi da 143 a 149 e 151, della legge n. 662/96.

### Testo:

#### Premessa

In attuazione dell'articolo 3, commi da 143 a 149 e 151, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi concernenti disposizioni volte alla istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, alla semplificazione degli adempimenti dei contribuenti con la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, alla istituzione dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, e al riordino della disciplina dei tributi locali, è stato emanato il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che ha:

- \* istituito e disciplinato l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) (articoli da 1 a 45);
- \* soppresso il contributo per il servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 della legge 22 marzo 1995, n. 85, il contributo dello 0,2 per cento di cui all'articolo 1, terzo comma, della legge 31 dicembre 1961, n. 1443, e all'articolo 20, ultimo comma, della legge 12 agosto 1962, n. 1338, concernente l'addizionale per l'assistenza malattia dei pensionati e la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi eccedente quella prevista per il finanziamento delle prestazioni economiche della predetta assicurazione di cui all'articolo 27 della legge 9 marzo 1989, n. 88, nonché alcuni tributi, quali l'imposta locale sui redditi, l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese. I versamenti relativi ai tributi e ai contributi aboliti, i cui presupposti si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione (in via generale lu00C3u00BF gennaio 1998), sono effettuati anche successivamente a tale data (articolo 36);
- \* dettata una specifica disciplina in merito alla decorrenza degli effetti dell'istituzione dell'IRAP e della soppressione dei predetti contributi e tributi per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (articolo 37);
- \* rivisti gli scaglioni di reddito e le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) (articolo 46);
- \* rivista la disciplina e gli importi delle detrazioni per carichi di famiglia ai fini dell'IRPEF (articolo 47);
- \* modificate le detrazioni per lavoro dipendente, autonomo e di impresa minore ai fini dell'IRPEF (articolo 48);
- \* aumentata la riduzione dall'ammontare netto del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti ai fini della determinazione dell'imponibile, fissata nell'articolo 17 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) (articolo 48);
- \* ridotta la percentuale prevista per gli oneri che danno diritto ad una detrazione dall'IRPEF (articolo 49);
- \* istituita una addizionale regionale all'IRPEF (articolo 50);
- \* riordinata la disciplina dei tributi locali (articoli da 51 a 64).

Di seguito vengono illustrate le disposizioni concernenti la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF, nonché quelle dell'addizionale regionale all'IRPEF, al fine di fornire gli opportuni chiarimenti e gli indirizzi generali, così da consentirne una uniforme interpretazione da parte degli Uffici. Restano confermati i chiarimenti in merito all'attribuzione delle nuove detrazioni in sede di tassazione dei redditi di lavoro dipendente e di quelli a questi assimilati, già forniti con circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, pubblicata sul supplemento ordinario n. 256 alla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 1997. Va, inoltre, precisato che con l'approvazione del decreto legislativo in esame risultano superate e tacitamente abrogate le disposizioni contenute nel decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 settembre 1997, concernente l'adeguamento ai fini dell'IRPEF delle detrazioni di imposta e dei limiti di

reddito di cui agli articoli 12 e 13 del TUIR, ai sensi dell'articolo 3 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 20 ottobre 1997, n. 245.

1. Revisione delle aliquote e del numero degli scaglioni di reddito

1.1 Generalità

L'articolo 46 del decreto legislativo in commento sostituisce il comma 1 dell'articolo 11 del TUIR, concernente gli scaglioni e le aliquote ai fini della determinazione dell'IRPEF. Per effetto della nuova formulazione del citato comma 1, gli scaglioni di reddito risultano ridotti da sette a cinque e sono modificate anche le precedenti aliquote.

Si precisa che l'articolo 11 in esame è stato modificato, con l'inserimento di un ulteriore comma, anche dal decreto legislativo di attuazione della delega recata dall'articolo 3, comma 162, lettere e) ed i) della legge 23 dicembre 1996, n. 662, concernente disposizioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio. Al riguardo, saranno fornite apposite istruzioni unitamente a quelle relative, appunto, alla citata imposta sostitutiva.

1.2 Nuove aliquote e scaglioni di reddito

Le nuove aliquote e gli scaglioni di reddito sono i seguenti:

- a) fino a lire 15.000.000..... 18,5%;
- b) oltre lire 15.000.000 e fino a lire 30.000.000..... 26,5%;
- c) oltre lire 30.000.000 e fino a lire 60.000.000 ..... 33,5%;
- d) oltre lire 60.000.000 e fino a lire 135.000.000 ..... 39,5%;
- e) oltre lire 135.000.000.....:~::~:~::~:~::~:~::~:~::~:~::~:~::~:~::~:~::~:~::~:~::~: 45,5%.

Tenuto conto di quanto disposto dall'articolo 66 dello stesso decreto legislativo, 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<sup>o</sup> gennaio 1998, con la sola esclusione degli emolumenti arretrati di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del TUIR. Per questi ultimi, infatti, assoggettabili a tassazione separata, applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla meta' del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui sono percepiti, il comma 2 dello stesso articolo 66 stabilisce che la revisione delle aliquote e degli scaglioni di reddito ha effetto per i periodi d'imposta che iniziano dopo il 31 dicembre 1999 e, quindi, dal 1<sup>o</sup> gennaio 2000. Al riguardo, si precisa che, ai sensi dell'art. 18, comma 4, del TUIR, qualora nell'anno in cui avrebbe dovuto essere percepito il reddito, successivamente assoggettato, quale arretrato, al regime di tassazione separata, non siano state fruito, in tutto o in parte, le detrazioni di imposta spettanti ai sensi degli articoli 12 e 13 del medesimo TUIR, queste sono riconosciute, per la parte non fruita, in diminuzione dell'imposta risultante dall'applicazione del regime di tassazione separata, negli ammontari previsti per l'anno cui si riferisce il reddito.

Resta fermo che l'imposta lorda è determinata applicando le suddette aliquote per scaglioni di reddito al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati, nell'articolo 10 del TUIR, tenuto conto, per i non residenti, di quelli espressamente menzionati nell'articolo 21, comma 2, dello stesso TUIR.

1.3. Trattamento tributario delle indennità di fine rapporto

Il comma 2 dell'articolo 48 del decreto legislativo in commento, modifica l'articolo 17, comma 1, del TUIR relativamente all'importo della riduzione da operare dall'ammontare netto del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti ai fini della determinazione dell'imponibile. La riduzione in questione è elevata da lire 500mila a lire 600mila per ciascun anno preso a base di commisurazione con esclusione dei periodi di anzianità convenzionale. La modifica intende compensare il maggior aggravio della tassazione delle indennità in questione a seguito dell'applicazione dei nuovi scaglioni di reddito e delle nuove aliquote e, pertanto, il nuovo importo della riduzione va applicato a tutte le indennità di fine rapporto e a quelle equipollenti che vengono assoggettate a tassazione applicando, appunto, i nuovi scaglioni di reddito e le nuove aliquote. Al riguardo, si precisa che, coerentemente con quanto già chiarito in analoghe occasioni (ad esempio, nella circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 a proposito della nuova disciplina delle somme concesse per incentivi all'esodo) le nuove disposizioni in esame, relative agli scaglioni di reddito, alle aliquote e alla riduzione sopra evidenziata, si applicano per le indennità di fine rapporto e le indennità equipollenti, nonché per le altre indennità corrisposte a seguito di cessazioni del rapporto di lavoro che decorrono dal 1<sup>o</sup> gennaio 1998, vale a dire nei confronti di soggetti che il 31 dicembre 1997 erano in costanza di servizio e il cui diritto alla percezione delle somme sorge, quindi, dal primo gennaio 1998.

2. Revisione delle detrazioni per carichi di famiglia

2.1 Generalità

L'articolo 47 del decreto legislativo in esame ha sostituito, con effetto dal primo gennaio 1998, l'articolo 12 del TUIR, concernente le detrazioni per carichi di famiglia. La nuova formulazione dell'articolo 12 contiene la modifica degli importi in vigore nel 1997, ma soprattutto una revisione della

disciplina precedentemente in vigore al fine di apportare semplificazioni, consentire una piu' completa utilizzazione delle detrazioni in questione e superare anche talune incongruenze.

Resta confermato che le detrazioni per carichi familiari si effettuano dall'imposta lorda e fino a concorrenza della stessa. Resta, altresì, confermato che le detrazioni per carichi di famiglia sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate a quello in cui sono cessate le condizioni richieste.

#### 2.2 Limite di reddito per essere considerato a carico

Per quanto riguarda il limite di reddito che il familiare deve possedere per essere considerato fiscalmente a carico, il comma 4 del nuovo articolo 12 stabilisce che le detrazioni per carichi di famiglia spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo non superiore a lire 5.500.000, al lordo degli oneri deducibili, e che in detto limite devono essere computate anche le retribuzioni corrisposte da Enti e Organismi Internazionali, Rappresentanze diplomatiche e consolari e Missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli Enti gestiti direttamente da essa e dagli Enti Centrali della Chiesa Cattolica. Si ricorda che le retribuzioni in questione sono esenti dall'IRPEF e, pertanto, non sono comprese nel reddito complessivo. Ai soli fini dell'attribuzione eventuale delle detrazioni per carichi di famiglia dette retribuzioni devono, invece, essere considerate rilevanti fiscalmente e inserite nel rigo N1 di una ipotetica dichiarazione dei redditi del familiare che s'intenda considerare a carico. Se l'importo del reddito complessivo del familiare, così ricostruito, risulta superiore al predetto limite di lire 5.500.000, il contribuente non ha diritto ad alcuna detrazione per carichi familiari. E' appena il caso di sottolineare che il limite di reddito per essere considerato a carico e' fissato con riferimento all'intero periodo d'imposta, rimanendo del tutto indifferente il momento in cui tale reddito si e' prodotto nel corso del periodo stesso. Pertanto, se al termine del periodo d'imposta il familiare possiede un reddito complessivo, come sopra determinato, superiore a detto limite, il contribuente non ha diritto ad alcuna detrazione, neppure per i mesi in cui il familiare e' stato privo di reddito ed anche se il reddito e' stato prodotto nell'ultimo giorno del periodo d'imposta considerato.

#### 2.3 Detrazione per coniuge a carico

Il nuovo testo dell'articolo 12 del TUIR conferma, al comma 1, lettera a), l'attribuzione di una specifica detrazione per il coniuge a carico a condizione che questi non sia legalmente ed effettivamente separato. L'importo della detrazione e' ancora graduato in relazione al reddito del contribuente, tuttavia, in base alla nuova formulazione della lettera a), ai fini dell'individuazione della detrazione spettante, si deve fare riferimento al reddito complessivo del contribuente e non piu' al reddito imponibile.

Pertanto, rispetto alla previgente disciplina, la detrazione d'imposta non e' piu' influenzata dalla presenza di oneri deducibili eventualmente sostenuti da parte del contribuente, superando la precedente incongruenza. Si ricorda, infatti, che, nel precedente sistema, il sostenimento di oneri da parte del contribuente produceva effetti diversi circa l'importo della detrazione d'imposta spettante, a seconda che si trattasse di oneri deducibili, da portare in diminuzione del reddito complessivo, ovvero di oneri che danno diritto alla detrazione, che, come tali, non influenzano il reddito imponibile.

Gli importi della detrazione per coniuge a carico sono stati così determinati:

- \* lire 1.057.552, se il reddito complessivo non supera lire 30.000.000;
- \* lire 961.552, se il reddito complessivo e' superiore a lire 30.000.000 ma non a lire 60.000.000;
- \* lire 889.552, se il reddito complessivo e' superiore a lire 60.000.000 ma non a lire 100.000.000;
- \* lire 817.552, se il reddito complessivo e' superiore a lire 100.000.000.

#### 2.4 Detrazione per figli e altri familiari a carico

Particolarmente innovativa e' la disciplina fissata per i figli e gli altri familiari a carico, per i quali e' stata eliminata la previgente distinzione relativa all'importo della detrazione e alle modalita' di attribuzione della stessa.

Infatti, l'articolo 12, comma 1, lettera b), del TUIR (che in pratica sostituisce le precedenti lettere b) e c), nonché il comma 2) stabilisce che per ciascun figlio, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati, nonché per ogni altra persona indicata nell'articolo 433 del codice civile che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, compete una detrazione complessivamente di importo pari a lire 336.000 da ripartire tra coloro che hanno diritto alla detrazione in proporzione all'effettivo onere sostenuto da ciascuno. Il successivo comma 2 prevede, inoltre, con riferimento alla detrazione spettante per i figli, che se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non e' coniugato o, se coniugato, si e' successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi,

affidati o affiliati del solo contribuente e questi non e' coniugato o, se coniugato, si e' successivamente legalmente ed effettivamente separato, si applica per il primo figlio la detrazione prevista per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, mentre per gli altri figli si applica la detrazione ordinariamente prevista per i figli e gli altri familiari a carico.

Per quanto riguarda i soggetti che possono dare diritto alla detrazione di cui all'articolo 12, comma 1, lettera b), del TUIR, si ricorda che l'articolo 433 del codice civile stabilisce che sono tenuti a prestare gli alimenti il coniuge; i figli legittimi o legittimati o naturali o adottivi e, in loro mancanza, i discendenti prossimi anche naturali; i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi, anche naturali; gli adottanti; i generi e le nuore; il suocero e la suocera; i fratelli e le sorelle germani o unilaterali, con precedenza dei germani sugli unilaterali. Pertanto, tenuto conto che lo stesso articolo 12, comma 1, del TUIR, alla lettera a), stabilisce una specifica detrazione per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, la detrazione quale "altro familiare" puo' spettare soltanto per il coniuge che, invece, sia separato o divorziato. Per quanto riguarda i figli, si sottolinea che nella nuova formulazione della lettera b) dell'articolo 12 si fa riferimento ai figli, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati, e agli altri familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile, mentre non e' stata riprodotta la specifica previsione relativa ai figli minori di eta' o permanentemente inabili al lavoro o di eta' non superiore a 26 anni dediti agli studi o a tirocinio gratuito. Ne consegue che per i figli la detrazione compete indipendentemente dalla circostanza che questi siano compresi tra i soggetti indicati nel citato articolo 433 del codice civile, cosicche' nessun rilievo assume, quindi, ora, la circostanza che i figli abbiano o meno superato i predetti limiti di eta' o che siano o non siano dediti agli studi o a tirocinio gratuito, poiche' ai fini dell'attribuzione della detrazione non passano mai nella categoria di "altri familiari". Da cio' discende, inoltre, che nell'ipotesi di assenza fisica dell'altro genitore, per decesso o mancato riconoscimento (non piu' anche nell'ipotesi di figli naturali riconosciuti anche dall'altro genitore, ma esclusivamente a carico del contribuente) compete per il primo figlio la detrazione prevista per il coniuge in luogo di quella per i figli, indipendentemente dall'eta' del figlio stesso.

Si ricorda che la prestazione del servizio militare di leva da parte del figlio non fa perdere il diritto alla detrazione.

Va precisato che l'importo e' fissato complessivamente (non piu' per quanto riguarda i figli per quota singola per ciascun genitore) e per ciascun figlio o altro familiare a carico. La distinzione tra figli e altri familiari rileva, quindi, effettivamente soltanto nella predetta ipotesi di assenza fisica dell'altro genitore.

La detrazione compete, come si e' gia' detto, soltanto con riferimento ai figli e agli altri familiari a carico che convivono con il contribuente o percepiscono assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorita' giudiziaria e va ripartita fra coloro che ne hanno diritto in proporzione all'effettivo onere sostenuto da ciascuno. In merito a questo punto va chiarito che la nuova formulazione della norma attribuisce volutamente, anche per quanto riguarda i figli, maggiore discrezionalità al contribuente nello stabilire la ripartizione della detrazione tra gli aventi diritto. Infatti, come chiarito anche nella relazione illustrativa del provvedimento, la fissazione di un importo complessivo da ripartire tra gli aventi diritto ha consentito l'eliminazione del precedente comma 2 dell'articolo 12, che prevedeva le ipotesi in cui la detrazione per figli a carico spettava in misura doppia e raggiunge effetti redistributivi migliori di quelli ottenibili con il previgente sistema, poiche' e' possibile la piena utilizzazione della detrazione attribuendo la quota di detrazione non fruita, per qualunque motivo, da un genitore all'altro genitore. In pratica, la detrazione per i figli non deve necessariamente essere suddivisa al 50 per cento tra i genitori. Considerazioni analoghe valgono per quanto riguarda la detrazione per altri familiari a carico per la quale, pero', era gia' previsto un importo totale da ripartire tra gli aventi diritto. Resta fermo che se il contribuente fruisce al 100 per cento della detrazione per un figlio o un altro familiare a carico nessun altro soggetto puo' fruire della detrazione per quel figlio o altro familiare a carico, cosi' come se ne fruisce, ad esempio, all'80 per cento gli altri aventi diritto non possono che ripartire il rimanente 20 per cento. Qualora gli aventi diritto fruiscano della detrazione in misura complessivamente superiore a L. 336.000, gli uffici procederanno a rideterminare la stessa in quote uguali fra gli aventi diritto medesimi; resta ferma la possibilita' di provare da parte di uno degli aventi diritto la correttezza della misura della detrazione attribuitasi e, in tal caso, l'ufficio procedera' alla corrispondente riduzione della detrazione spettante agli altri aventi diritto.

3. Detrazioni per lavoro dipendente, autonomo e di impresa L'articolo 48 del decreto legislativo in commento sostituisce l'articolo 13 del TUIR, concernente le altre detrazioni dall'imposta.

### 3.1. Detrazioni per redditi di lavoro dipendente

Il comma 1 del nuovo articolo 13 del TUIR, sostituendo i commi 1 e 2 del precedente articolo 13, prevede che se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o piu' redditi di lavoro dipendente spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro o pensione nell'anno, anche a fronte delle spese inerenti alla produzione del reddito, graduata in relazione all'ammontare del reddito complessivo di lavoro dipendente. Gli importi della detrazione per lavoro dipendente, a decorrere dal 1u00C3u00BF gennaio 1998, risultano, dunque, cosi' fissati:

- a) lire 1.680.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente non supera lire 9.100.000;
- b) lire 1.600.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a 9.100.000 ma non a lire 9.300.000;
- c) lire 1.500.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 9.300.000 ma non a lire 15.000.000;
- d) lire 1.350.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 15.000.000 ma non a lire 15.300.000;
- e) lire 1.250.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 15.300.000 ma non a lire 15.600.000;
- f) lire 1.150.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 15.600.000 ma non a lire 15.900.000;
- g) lire 1.050.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 15.900.000 ma non a lire 30.000.000;
- h) lire 950.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 30.000 000 ma non a lire 40.000.000;
- i) lire 850.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 40.000.000 ma non a lire 50.000.000;
- l) lire 750.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 50.000.000 ma non a lire 60.000.000;
- m) lire 650.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 60.000.000 ma non a lire 60.300.000;
- n) lire 550.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 60.300.000 ma non a lire 70.000.000;
- o) lire 450.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 70.000.000 ma non a lire 80.000.000;
- p) lire 350.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 80.000.000 ma non a lire 90.000.000;
- q) lire 250.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 90.000.000 ma non a lire 90.400.000;
- r) lire 150.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 90.400.000 ma non a lire 100.000.000;
- s) lire 100.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente e' superiore a lire 100.000.000.

Il successivo comma 2 del nuovo articolo 13 del TUIR introduce una previsione del tutto nuova in base alla quale se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto trattamenti pensionistici di importo complessivamente non superiore a lire 18.000.000 e il reddito dell'unita' immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, spetta una ulteriore detrazione, rapportata al periodo di pensione nell'anno, di lire 70.000.

Resta confermato, invece, che le detrazioni per lavoro dipendente vanno rapportate al periodo di lavoro o di pensione nell'anno e cioe' al numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro per i quali il lavoratore ha diritto alle detrazioni per lavoro dipendente. Si tratta del numero di giorni che hanno dato diritto al reddito di lavoro dipendente (compresi i trattamenti pensionistici) soggetti a tassazione, a fronte del quale e' concessa la detrazione. In tale numero di giorni vanno in ogni caso compresi le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi e vanno sottratti i giorni per i quali non spetta alcun reddito, neppure sotto forma di retribuzione differita, quali le mensilità aggiuntive etc. (ad esempio, in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni). Nessuna riduzione delle detrazioni va effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro, quali il part-time verticale o orizzontale, ne' in presenza di giornate di sciopero. Analogo criterio deve essere adottato per i contratti a tempo determinato, per i quali, partendo dal numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto, vanno sottratti quelli per i quali non compete il diritto alla retribuzione.

In presenza di contratti di lavoro dipendente a tempo determinato caratterizzati dalla effettuazione di prestazioni "a giornata" (ad es. per i lavoratori edili ed i braccianti agricoli) la detrazione spettante per le festività, i giorni di riposo settimanale ed i giorni non lavorativi compresi nel periodo che intercorre tra la data d'inizio e quella di fine di tali rapporti di lavoro deve essere determinata proporzionalmente al rapporto esistente tra le giornate effettivamente lavorate e quelle previste come lavorative dai contratti collettivi nazionali di lavoro e dai contratti collettivi territoriali applicabili per i contratti a tempo indeterminato delle medesime categorie. Il risultato del rapporto, se decimale, va arrotondato all'unita' successiva. Si ricorda che ai fini dell'attribuzione

delle detrazioni, l'anno deve intendersi composto al massimo di 365 giorni, anche negli anni bisestili.

Si precisa, altresì, che le detrazioni competono nell'anno in cui i redditi per i quali sono concesse sono assoggettati a tassazione, cioè anche con riferimento ai redditi sostitutivi di quelli di lavoro dipendente, quali, ad esempio, le indennità e somme erogate dall'INPS o da altri Enti, per le quali le detrazioni spettano in relazione ai giorni che danno diritto all'indennità (ad esempio, per l'indennità di disoccupazione, con riferimento ai giorni di disoccupazione che hanno dato diritto alla corresponsione dell'indennità) e alle borse di studio. In merito a queste ultime si conferma che le detrazioni spettano con riferimento ai giorni compresi nel periodo assunto ai fini dell'erogazione della borsa di studio (anche se relativo ad anni precedenti). Pertanto, se la borsa di studio è stata erogata per il rendimento dell'anno scolastico o accademico, la detrazione spetta per l'intero anno; se, invece, è stata corrisposta in relazione alla frequenza di un particolare corso, spetta per il periodo di durata del corso stesso.

Infine, si ricorda che, in presenza di più redditi di lavoro dipendente, nell'individuare il numero di giorni per i quali spettano le detrazioni, quelli compresi in periodi contemporanei vanno computati una volta soltanto e che, tra i giorni relativi ad anni precedenti, per i quali spetta il diritto alle detrazioni, non vanno considerati quelli compresi in periodi di lavoro per i quali si è già fruito in precedenza delle detrazioni.

**3.2 Detrazione per redditi di lavoro autonomo e d'impresa**  
Il comma 3 del nuovo articolo 13 del TUIR stabilisce che se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di lavoro autonomo di cui al comma 1 dell'articolo 49 del TUIR o di impresa di cui all'articolo 79 dello stesso TUIR spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quella prevista per redditi di lavoro dipendente, graduata in relazione all'ammontare del reddito di lavoro autonomo e d'impresa.

A decorrere dal 1<sup>o</sup> gennaio 1998 gli importi delle detrazioni in questione risultano così fissati:

- a) lire 700.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa non supera lire 9.100.000;
- b) lire 600.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa è superiore a lire 9.100.000 ma non a lire 9.300.000;
- c) lire 500.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa è superiore a lire 9.300.000 ma non a lire 9.600.000;
- d) lire 400.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa è superiore a lire 9.600.000 ma non a lire 9.900.000;
- e) lire 300.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa è superiore a lire 9.900.000 ma non a lire 15.000.000;
- f) lire 200.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa è superiore a lire 15.000.000 ma non a lire 30.000.000;
- g) lire 100.000 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa è superiore a lire 30.000.000 ma non a lire 60.000.000.

Resta confermato che le detrazioni in questione spettano con riferimento al reddito di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR e al reddito d'impresa minore di cui all'articolo 79 dello stesso TUIR. Non possono fruire delle detrazioni in questione, dunque, i redditi di lavoro autonomo di cui al comma 2 dell'articolo 49 del TUIR, cioè, ad esempio quelli costituiti da diritti di autore o collaborazioni, coordinate e continuative, etc. e neppure i redditi di lavoro autonomo occasionale di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l), dello stesso TUIR, così come sono esclusi dal diritto alle detrazioni i redditi di imprese in contabilità ordinaria e quelli derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente di cui allo stesso articolo 81, comma 1, lettera i), del TUIR. Resta, inoltre, confermato che le detrazioni per redditi di lavoro autonomo e di impresa minore non sono cumulabili con quelle previste per i redditi di lavoro dipendente.

#### 4. Detrazioni per oneri

L'articolo 49 del decreto legislativo in esame stabilisce, al comma 1, che ai fini delle imposte sui redditi, la percentuale degli oneri sostenuti ammessa in detrazione dall'imposta lorda, a condizione che gli oneri stessi non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, è fissata al 19 per cento. Il successivo comma 2 precisa che la disposizione si applica con riferimento agli oneri sostenuti dal periodo d'imposta in corso alla data del 1<sup>o</sup> gennaio 1998. Risulta evidente che il legislatore ha usato una formula ampia e generica per ridurre dal 22 per cento al 19 per cento l'importo della detrazione prevista per gli oneri che danno diritto ad una detrazione. In tal modo ha evitato di individuare tutte le disposizioni, contenute o meno nel TUIR, che fissavano al 22 per cento l'importo della detrazione spettante. In pratica, per tutti gli oneri sostenuti a decorrere dal 1<sup>o</sup> gennaio 1998, per i quali in assenza di questa modifica normativa, si sarebbe applicata la detrazione del 22 per cento, il contribuente ha diritto, invece, ad una detrazione del 19 per cento.

A titolo di esempio, rientrano nella previsione normativa gli oneri indicati negli articoli 13-bis, 91-bis, 110-bis e 114 del TUIR, nonché gli interessi

passivi per mutui stipulati per ristrutturazioni edilizie, di cui all'articolo 1, comma 4, del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30. Sono, invece, escluse dall'ambito applicativo di questa disposizione le spese per la realizzazione di interventi di ristrutturazione degli immobili, per le quali l'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ha istituito una specifica detrazione, fissata nell'importo del 41 per cento.

5. Addizionale regionale all'IRPEF

5.1 Generalità

L'articolo 50 del decreto legislativo in esame istituisce, a decorrere dal periodo d'imposta 1998 (cfr. articolo 66 del decreto legislativo stesso), l'addizionale regionale all'IRPEF. L'addizionale regionale non è deducibile ai fini di alcuna imposta, tassa o contributo.

5.2 Soggetti obbligati

Sono obbligati al pagamento dell'addizionale regionale all'IRPEF, tutti i contribuenti, residenti e non residenti nel territorio dello Stato a norma dell'articolo 2 del TUIR, per i quali, nell'anno di riferimento, risulta dovuta l'IRPEF dopo aver scomputato tutte le detrazioni d'imposta ad essi riconosciute e i crediti d'imposta di cui agli articoli 14 e 15 del TUIR, cioè i crediti d'imposta sugli utili distribuiti da società ed enti e quelli per redditi prodotti all'estero che, sempre all'estero, hanno subito il pagamento di imposte a titolo definitivo. Pertanto, non sono soggetti all'addizionale regionale all'IRPEF:

- \* i contribuenti soggetti all'IRPEG;
- \* i contribuenti che possiedono soltanto redditi esenti dall'IRPEF;
- \* i contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti ad imposta sostitutiva dell'IRPEF;
- \* i contribuenti che possiedono soltanto redditi soggetti a tassazione separata;
- \* i contribuenti che possiedono un reddito complessivo cui corrisponde una IRPEF che, al netto delle detrazioni di cui agli articoli 12, 13 e 13-bis del TUIR (carichi di famiglia, lavoro dipendente o autonomo e impresa minore e oneri che danno diritto alla detrazione) e dei crediti d'imposta di cui agli articoli 14 e 15 dello stesso TUIR (credito d'imposta sui dividendi e per redditi prodotti all'estero), non devono IRPEF ovvero devono IRPEF per un importo non superiore a lire 20.000.

5.3 Base imponibile e aliquota

I contribuenti che, secondo quanto specificato nel precedente paragrafo, sono soggetti all'addizionale regionale, determinano l'importo dovuto applicando l'aliquota fissata dalla regione in cui il contribuente è residente, al reddito complessivo determinato ai fini dell'IRPEF, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini dell'IRPEF stessa. Pertanto, se alla formazione del reddito complessivo non hanno concorso utili distribuiti da società ed enti, la base imponibile dell'addizionale regionale è la medesima dell'IRPEF. Se, invece, al reddito complessivo hanno concorso i predetti utili, la base imponibile è determinata sottraendo dal reddito complessivo, indicato nel rigo N1 del Mod. 740 o nel rigo 6 del Mod. 730/3, gli oneri deducibili, esposti nel rigo N3 del Mod. 740 o nel rigo 8 del Mod. 730/3. Da ciò consegue che i crediti d'imposta sui dividendi di cui all'articolo 14 del TUIR, indicati nel rigo N2 del mod. 740 o nel rigo 7 del mod. 730 non sono assoggettati all'addizionale regionale. Inoltre, la predetta addizionale regionale non è dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata, salvo che il contribuente, avendone la facoltà, abbia optato per la tassazione ordinaria facendoli concorrere alla formazione del reddito complessivo.

L'aliquota dell'addizionale regionale è fissata, tra lo 0,50 e l'un per cento, da ciascuna regione con proprio provvedimento, da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale, non oltre il 30 novembre dell'anno precedente a quello cui l'addizionale si riferisce. Ai fini dell'individuazione della aliquota da applicare e della Regione a favore della quale effettuare il versamento dell'addizionale, si deve fare riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa, determinato a norma degli articoli 58 e 59 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Al riguardo, si ricorda che, salvo i casi di domicilio fiscale stabilito dall'Amministrazione finanziaria di cui all'articolo 59 citato, a norma del predetto articolo 58, le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I cittadini italiani che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la Pubblica Amministrazione, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato. Per quanto riguarda i contribuenti deceduti va fatto riferimento all'ultimo domicilio fiscale del de cuius.

Va precisato che per gli anni 1998 e 1999, l'aliquota dell'addizionale regionale è stabilita, per tutto il territorio nazionale, nella misura dello 0,50 per cento.

5.4 Redditi di lavoro dipendente e assimilati

Relativamente ai redditi di lavoro dipendente e a quelli a questi assimilati, l'addizionale regionale all'IRPEF e' trattenuta dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio relative a detti redditi e, quindi, al termine del periodo d'imposta o alla cessazione del rapporto se antecedente alla fine del periodo d'imposta. La base imponibile sara' costituita dall'imponibile di tutti i redditi di lavoro dipendente e assimilati a quelli di lavoro dipendente sul quale il sostituto effettua le operazioni di conguaglio, comprensivo anche di eventuali redditi corrisposti da altri soggetti che il sostituto abbia chiesto di conguagliare. La base imponibile risultera' gia' al netto di oneri che il sostituto abbia chiesto di escludere dalla formazione del reddito da assoggettare ad IRPEF. Per coerenza interpretativa si ritiene che, anche in sede di trattenuta alla fonte, vadano esclusi dall'assoggettamento all'addizionale regionale i redditi soggetti a tassazione separata al fine di evitare una ingiustificata disparita' di trattamento tra i lavoratori dipendenti e gli altri contribuenti. L'aliquota da applicare e', in linea generale, quella fissata dalla regione in cui il sostituto ha la residenza alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'addizionale. Nell'ipotesi di cessazione del rapporto prima del termine del 31 dicembre e, quindi, di conguaglio in corso d'anno, l'aliquota da applicare deve essere determinata con riferimento alla regione in cui il sostituto ha la residenza all'atto delle operazioni di conguaglio. L'importo dell'addizionale regionale all'IRPEF trattenuto dal sostituto d'imposta deve essere indicato nella certificazione unica a fini fiscali e previdenziali che quest'ultimo e' tenuto a consegnare. Se il sostituto possiede altri redditi e, quindi, e' tenuto ad un ulteriore versamento di addizionale regionale all'IRPEF, dall'importo complessivamente dovuto va scorporato quanto trattenuto dal sostituto d'imposta. Poiche' l'aliquota e' fissa, il sostituto potra' procedere o determinando l'addizionale sul reddito complessivo depurato dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, oppure determinando l'addizionale su tutto il reddito complessivo e sottraendo dall'importo che ne risulta quanto gia' trattenuto dal sostituto d'imposta.

#### 5.5 Versamenti e compensazioni

L'addizionale regionale e' versata in unica soluzione, cioe' non e' dovuto alcun acconto, con le modalita' e nei termini previsti per il versamento delle ritenute dovute in sede di conguaglio e del saldo dell'IRPEF, dovuto in base alla dichiarazione. Il versamento va effettuato alla regione in cui il contribuente ha la residenza alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce. Relativamente ai redditi di lavoro dipendente e a quelli a questi assimilati, l'addizionale regionale e' versata sulla base del domicilio fiscale del sostituto alla data di effettuazione delle operazioni di conguaglio e, quindi, in linea generale, al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'addizionale e, in caso di interruzione del rapporto prima della fine del periodo d'imposta, in base al domicilio fiscale del sostituto a tale data.

Per i contribuenti titolari di partita IVA e' possibile il versamento unitario e la compensazione dei debiti e crediti di imposte e contributi anche con riferimento all'addizionale regionale all'IRPEF. E' stato, infatti, opportunamente integrato l'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante, tra l'altro, norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti riguardanti la dichiarazione dei redditi e i relativi versamenti, con l'inserimento di una ulteriore lettera concernente l'addizionale regionale all'IRPEF.

In merito ai versamenti e alle compensazioni dell'addizionale regionale all'IRPEF saranno fornite ulteriori separate istruzioni.

5.6 Dichiarazione, liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso, etc. Per espressa previsione normativa, per la dichiarazione, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, il contenzioso, le sanzioni e tutti gli aspetti non espressamente disciplinati, si applicano le disposizioni previste per l'IRPEF. Da cio' consegue, ad esempio, che i dati relativi all'addizionale regionale all'IRPEF devono essere esposti nella dichiarazione dei redditi, naturalmente per i contribuenti che presentano tale dichiarazione e che, se il contribuente si avvale dell'assistenza fiscale, il soggetto che presta l'assistenza deve determinare anche l'addizionale regionale all'IRPEF, eventualmente dovuta.

Si applica anche il differimento dei termini previsto, a favore degli eredi dei contribuenti deceduti, dall'articolo 65 del citato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

E', inoltre, previsto che le regioni partecipino alle attivita' di liquidazione e accertamento dell'addizionale regionale, segnalando elementi e notizie e che, dopo aver acquisito gli elementi necessari presso l'amministrazione finanziaria, devono provvedere all'effettuazione degli eventuali rimborsi richiesti dai contribuenti. Da cio' consegue che eventuali istanze di rimborso della predetta addizionale devono essere rivolte direttamente alla regione competente, cioe' a quella cui e' stato effettuato il relativo versamento, entro i termini previsti per le istanze di rimborso

dell'IRPEF.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

---