

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 30 dicembre 2008

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' DEL LAVORO E PREVIDENZA](#)

CIRCOLARE N. 36/2008

Oggetto: Redditi di lavoro dipendente e assimilati – Conguaglio di fine anno 2008 (art. 23 del D.P.R. n. 600/1973) – Prelievo delle addizionali comunale e regionale all'IRPEF.

Indice:

| | | |
|-----|---|----|
| 1. | Premessa | 3 |
| 2. | Soggetti interessati..... | 3 |
| 3. | Nozione di conguaglio..... | 4 |
| 4 | Il ricalcolo delle detrazioni per carichi di famiglia..... | 5 |
| 4.1 | Detrazione per coniuge a carico..... | 5 |
| 4.2 | Detrazione per figli a carico..... | 6 |
| 4.3 | Ripartizione delle detrazioni per figli a carico..... | 7 |
| 4.4 | Detrazione famiglie numerose..... | 8 |
| 4.5 | Detrazione per altri familiari a carico..... | 9 |
| 4.6 | Presupposti per poter ritenere una persona fiscalmente a carico..... | 9 |
| 5. | Detrazioni per i redditi di lavoro dipendente ed alcuni redditi assimilati..... | 10 |
| 5.1 | Detrazioni per l'assegno di mantenimento del coniuge..... | 11 |
| 5.2 | Ragguaglio delle detrazioni al periodo di lavoro nell'anno..... | 12 |
| 6 | Reddito complessivo rilevante ai fini del calcolo delle detrazioni spettanti..... | 12 |
| 7. | Riconoscimento delle detrazioni da parte del sostituto d'imposta..... | 13 |

STUDIO ANTONELLI

| | | |
|--------|---|----|
| 7.1 | Riconoscimento delle detrazioni per familiari a carico di cittadini extracomunitari..... | 13 |
| 8. | Il riconoscimento della detrazione per oneri di cui all'art. 15 del TUIR. | 14 |
| 9. | Il riconoscimento degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR. | 15 |
| 10 | Il riconoscimento del credito per imposte pagate all'estero..... | 15 |
| 10.1 | Modalità di recupero delle imposte pagate all'estero per i redditi di lavoro dipendente ivi prodotti. | 15 |
| 10.2 | Recupero delle imposte estere. | 16 |
| 11. | Somme e valori rientranti nel conguaglio. | 18 |
| 11.1 | Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero rientranti nel conguaglio..... | 20 |
| 11.2 | Redditi di lavoro dipendente percepiti dai c.d. lavoratori "frontalieri"..... | 20 |
| 12. | Somme e valori esclusi dal conguaglio. | 21 |
| 13. | Conguaglio delle liberalità e dei compensi in natura (fringe benefit). | 22 |
| 13.1 | Conguaglio dei fringe benefit. | 22 |
| 13.2 | Conguaglio delle liberalità..... | 24 |
| 13.2.1 | Regime in vigore sino al 29 maggio 2008..... | 24 |
| 13.2.2 | Regime in vigore sino dal 30 maggio 2008..... | 25 |
| 14. | Conguaglio degli straordinari e premi di produttività soggetti ad imposta sostitutiva. | 26 |
| 14. | Conguaglio dei compensi corrisposti da terzi. | 28 |
| 15. | Il conguaglio dei compensi di collaborazione coordinata e continuativa..... | 28 |
| 16. | Conguaglio complessivo (o riassuntivo) a richiesta..... | 29 |
| 17. | Conguaglio riassuntivo "automatico". | 30 |
| 18. | Conguaglio di fine anno a credito. | 31 |
| 18.1 | Conguaglio a credito a seguito dell'applicazione di ritenuta più elevata. | 31 |
| 19. | Il conguaglio a debito incapiente. | 31 |
| 20. | Ripetizione (c.d. "riapertura") del conguaglio per sanare errori nell'attribuzione delle detrazioni o per conguagliare ulteriori somme o valori. | 32 |
| 21. | Modalità e termini di versamento delle ritenute..... | 33 |
| 21.1 | Versamento delle ritenute e degli interessi dovuti a seguito di conguaglio incapiente. | 34 |
| 22. | Base imponibile delle addizionali comunali e regionali. | 35 |
| 23. | Pagamento dell'addizionale regionale all'IRPEF. | 35 |
| 23.1 | Misura delle addizionali regionali. | 35 |
| 23.2 | Modalità applicative dell'addizionale regionale nei confronti dei percettori di redditi di lavoro dipendente ed assimilati..... | 36 |
| 23.2.1 | Dipendenti. | 36 |
| 23.2.2 | Percettori di redditi assimilati. | 38 |
| 23.2.3 | Casi particolari (operazioni straordinarie). | 38 |
| 23.3 | Conguaglio a credito di addizionale regionale..... | 39 |
| 23.4 | Versamento dell'addizionale regionale..... | 39 |
| 23.4.1 | Individuazione della Regione competente. | 39 |
| 23.4.2 | Modalità e termini di versamento dell'addizionale regionale. | 39 |
| 24. | Pagamento della addizionale comunale all'IRPEF. | 41 |
| 24.1 | Versamento in acconto dell'addizionale comunale per il 2009..... | 42 |
| 24.2 | Individuazione del comune competente. | 43 |
| 24.3 | Modalità di prelievo e di versamento a saldo della addizionale comunale 2008 e dell'acconto 2009 da parte dei sostituti di imposta. | 44 |
| 24.4 | Conguaglio a credito di addizionale comunale. | 45 |
| 24.5 | Versamento della addizionale comunale a saldo e in acconto. | 45 |
| 25. | L'applicazione delle addizionali IRPEF ai redditi di collaborazione coordinata e continuativa..... | 46 |
| 26. | L'applicazione delle addizionali locali all'IRPEF sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto..... | 47 |

1. Premessa.

L'art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, prevede che, in occasione dello svolgimento delle consuete operazioni di conguaglio di fine anno i sostituti d'imposta liquidano l'IRPEF tenendo conto:

- a) della facoltà concessa ai lavoratori dipendenti di chiedere ai sostituti d'imposta "competenti" nei loro confronti di includere nel conguaglio riassuntivo l'importo di tutti i redditi assimilati a quello di lavoro dipendente, compresi i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto nonché dei redditi di lavoro dipendente corrisposti da altri soggetti non sostituti d'imposta percepiti nel periodo d'imposta, come pure dei redditi derivanti da lavoro dipendente prestato in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto all'estero in zone di frontiera e di paesi limitrofi;
- b) dell'obbligo di effettuare il conguaglio anche nei confronti di soggetti percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del TUIR, ivi compresi i percettori di redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, come ad esempio gli amministratori;
- c) della possibilità di rateizzare il debito IRPEF scaturente dal conguaglio di fine anno nelle ipotesi di incapienza della retribuzione;
- d) della facoltà concessa ai lavoratori dipendenti di chiedere ai sostituti d'imposta "competenti" nei loro confronti di attribuire la detrazione d'imposta del 19 per cento a fronte di oneri di cui all'art. 15 del TUIR nonché di ridurre il reddito imponibile a fronte di oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR sostenuti durante l'anno 2008 anche se non trattenuti dal datore di lavoro;
- e) dell'obbligo di effettuare il computo e trattenere nei periodi di paga successivi le addizionali comunale e regionale all'IRPEF dovuta dal sostituto sull'ammontare dei redditi conguagliati dal sostituto d'imposta;
- f) dell'obbligo di effettuare il computo e trattenere nei periodi di paga successivi a partire dal mese di marzo dell'acconto sull'addizionale comunale per il 2009 dovuto dal sostituto sull'ammontare dei redditi conguagliati dal sostituto d'imposta.

Inoltre, con le operazioni di conguaglio di fine anno 2008 il sostituto d'imposta dovrà effettuare il ricalcolo:

- della detrazioni spettanti per carichi di famiglia spettanti ai sensi dell'art. 12 del TUIR (si veda Circolare n. 4/2007 dello scrivente Studio);
- delle detrazioni per lavoro dipendente ed assimilati spettanti ai sensi dell'art. 13 del TUIR (si veda Circolare n. 4/2007 dello scrivente Studio).

2. Soggetti interessati.

Sono tenuti ad effettuare le operazioni di conguaglio i sostituti d'imposta indicati nell'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Si tratta dei seguenti soggetti:

STUDIO ANTONELLI

- le società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione) residenti nel territorio dello Stato (art. 73, lettera a., del TUIR);
- gli enti commerciali equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato (art. 73, lettera b., del TUIR);
- gli enti non commerciali (enti pubblici - tra i quali sono comprese anche regioni, province, comuni - e privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato (art. 73, lettera c., del TUIR);
- le associazioni non riconosciute, i consorzi, le aziende speciali istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della Legge n. 142 dell'8/6/1990 e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti;
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (art. 73, lettera d., del TUIR). Si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato per i redditi corrisposti da loro basi fisse in Italia;
- le società organizzate su base personale (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato (art. 5 del TUIR);
- le società di armamento residenti nel territorio dello Stato (art. 5, comma 3, lettera a., del TUIR);
- le società di fatto o irregolari residenti nel territorio dello Stato (art. 5, comma 3, lettera b., del TUIR);
- le società o associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato (art. 5, comma 3, lettera c., del TUIR);
- le aziende coniugali se l'attività è esercitata in società fra coniugi residenti nel territorio dello Stato (art. 4, lettera a., del TUIR);
- i gruppi europei d'interesse economico (GEIE) di cui al D.Lgs. n. 240 del 23/7/1991;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole (artt. 55 e 32 del TUIR);
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni (art. 53, comma 1, del TUIR);
- il condominio, divenuto sostituto d'imposta a decorrere dal 1° gennaio 1998 (si veda l'articolo 21, comma 11, della Legge n. 449/1997);
- il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore a decorrere dal 4 luglio 2006 (si veda cir. n. 32/2006 dello Scrivente Studio).

3. Nozione di conguaglio.

L'art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, stabilisce che i sostituti d'imposta sopra elencati devono effettuare entro il 28 febbraio dell'anno successivo (non avendo rilevanza l'anno bisestile), vale a dire nel mese di dicembre 2008 ovvero nei mesi di gennaio o febbraio 2009 e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sugli emolumenti corrisposti e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli

STUDIO ANTONELLI

emolumenti stessi in base agli scaglioni di reddito e alle relative aliquote stabilite per l'anno 2008 dall'art. 11 del TUIR (cfr. allegato 1 alla presente Circolare), tenendo conto delle detrazioni per carichi di famiglia e per lavoro dipendente di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR nonché delle detrazioni per oneri (art. 15 del TUIR) di cui si dirà di seguito.

Le medesime operazioni devono essere eseguite nei confronti dei soggetti percipienti di redditi assimilati a quello di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del TUIR (ad esempio le borse di studio ovvero i redditi derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e così via) atteso che, l'art. 24 del D.P.R. n. 600/1973, ai fini degli adempimenti dei sostituti d'imposta per i redditi assimilati, richiama le disposizioni di cui all'art. 23 del medesimo D.P.R. n. 600/1973.

4 Il ricalco delle detrazioni per carichi di famiglia.

La Legge finanziaria 2007 sostituisce le deduzioni per oneri di famiglia con le nuove detrazioni e modifica in maniera sostanziale le regole di attribuzione delle stesse; se, difatti, le deduzioni per carichi di famiglia operavano, in riduzione del reddito complessivo le nuove detrazioni operano, in riduzione dell'imposta lorda dovuta dal contribuente.

A differenza del previgente regime viene inoltre meno il criterio di ripartizione "flessibile" della deduzione secondo cui i carichi di famiglia potevano essere ripartiti tra coloro che hanno diritto alla deduzione; nel nuovo regime non è più possibile ripartire liberamente tra i genitori le detrazioni per figli a carico in base alla convenienza economica (c.m. n. 15/E del 2007).

4.1 Detrazione per coniuge a carico.

L'art. 12, comma 1, lett. a), del TUIR dispone una detrazione dall'imposta lorda per i seguenti importi:

- € 800 diminuiti del prodotto fra 110 euro e l'imposto corrispondente al rapporto fra il reddito complessivo e 15.000 euro se il reddito complessivo non supera 15.000 euro. Se il predetto rapporto è uguale ad 1 la detrazione aggiuntiva non compete e spetta una detrazione di euro 690, vale a dire $800 - 110$. Negli altri casi si tiene conto dei primi quattro decimali si applica il troncamento;
- € 690 se il reddito complessivo è superiore a 15.000 ma non a 40.000;
- € 690 se il reddito complessivo è superiore a 40.000 ma non a 80.000. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra 80.000, diminuito del reddito complessivo e 40.000 euro. Se il predetto rapporto è uguale a 0 la detrazione non compete. Negli altri casi si tiene conto dei primi quattro decimali si applica il troncamento

Così, ad esempio nei confronti di un contribuente con reddito complessivo di 14.000 euro; la detrazione effettiva è pari a 697,34 euro, così calcolata:

$$800 - (110 \times 14.000/15.000) = 800 - (110 \times 0,9333) = 800 - 102,66 = 697,34.$$

Nel caso invece di un contribuente con un reddito complessivo di 50.000 euro la detrazione effettiva è pari a 517,50 euro, così calcolata:

$$690 \times [(80.000-50.000)/40.000] = 690 \times 0,75 = 517,50.$$

STUDIO ANTONELLI

Va inoltre tenuto presente che per fasce di reddito comprese tra 29.000 ed euro 35.200 la predetta detrazione è aumentata di un importo pari a:

- € 10 se il reddito complessivo è superiore a 29.000 ma non a 29.200;
- € 20 se il reddito complessivo è superiore a 29.200 ma non a 34.700;
- € 30 se il reddito complessivo è superiore a 34.700 ma non a 35.000;
- € 20 se il reddito complessivo è superiore a 35.000 ma non a 35.100;
- € 10 se il reddito complessivo è superiore a 35.100 ma non a 35.200.

Da evidenziare che nella C.m. n. 15/E del 2007, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i predetti importi spettano per l'intero importo anche se il periodo per cui il coniuge è rimasto a carico è inferiore all'anno.

4.2 Detrazione per figli a carico.

Il comma 1, lett. c) del nuovo art. 12 elenca le detrazioni per figli a carico prevedendo la seguente misura:

- € 800 per ciascun figlio compresi i figli naturaliriconosciuti, i figli adottivi, e gli affidati o affiliati;
- € 900 per ciascun figlio di età inferiore a tre anni.

Al verificarsi di particolari situazioni sono riconosciuti i seguenti incrementi di detrazione:

- le predette detrazioni sono aumentate di un importo pari a 220 € per ogni figlio portatore di handicap ai sensi della Legge n. 104/1992, elevando così la detrazione a 1.120 (900+220), in caso di figlio portatore di handicap di età inferiore a tre anni;
- per i contribuenti con più di tre figli a carico la detrazione è aumentata di € 200 per ciascun figlio a partire dal primo.

Analogamente a quanto previsto per il coniuge a carico la detrazione effettivamente spettante è determinata per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 95.000, diminuito del reddito complessivo e € 95.000. Se il predetto rapporto è uguale a zero, minore di zero o pari ad uno la detrazione non compete. Negli altri casi si tiene conto dei primi quattro decimali si applica il troncamento

Pertanto, la detrazione di cui ai commi precedenti spetta per la parte corrispondente al rapporto tra:

$$\frac{(95.000 - RC)}{95.000}$$

Dove:

R.C. REDDITO COMPLESSIVO

STUDIO ANTONELLI

In presenza di più figli l'importo di € 95.000 è aumentato per tutti di 15.000 per ogni figlio successivo al primo. Quindi l'importo aumenta a 110.000 euro nel caso di due figli a carico, a 125.000 per tre figli, e a 140.000 per quattro e così via.

Occorre mettere in evidenza due importanti chiarimenti forniti dalla C.M. n. 15/E del 2007 in merito al concreto riconoscimento della detrazione in questione. In particolare è stato evidenziato che:

- l'importo così aumentato deve essere considerato con riferimento a tutti i figli, compreso il primo, e deve essere assunto interamente senza effettuare alcun ragguaglio a periodo in cui i figli sono a carico;
- occorre invece ragguagliare l'ammontare della detrazione teorica, eventualmente maggiorato in ragione delle condizioni e del numero dei figli, con riferimento ai mesi in cui il figlio è stato a carico e della eventuale ripartizione fra i genitori.

A maggior chiarimento di quanto esposto si riporta un esempio di calcolo della detrazione proposta dalla C.M. n. 15/E del 2007 in caso di quattro figli interamente a carico di un solo genitore, di cui tre maggiori di tre anni e uno minore di tre anni, nato il 23 settembre. Il figlio più grande si sposa il 16 settembre e passa a carico del proprio coniuge.

$(800 + 200) \times 2 = 2.000$, per i due figli maggiori di tre anni e a carico per tutto l'anno

$(800 + 200) : 12 \times 9 = 750$, per il figlio che si sposa il 16 settembre

$(900 + 200) : 12 \times 4 = 367$, per il figlio che nasce il 23 settembre

$3.117 \times [(95.000 + 45.000) - RC] : [95.000 + 45.000]$

Resta salvo il diritto alla detrazione per i casi di famiglie numerose (cfr paragrafo n. 4.4).

4.3 Ripartizione delle detrazioni per figli a carico.

In caso di genitori non legalmente ed effettivamente separati la detrazione va ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati ovvero, previo accordo tra gli stessi spetta al genitore che possiede un ammontare di reddito complessivo più elevato. In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo.

In caso di genitori legalmente ed effettivamente separati la C.M. n. 15/E del 2007 propone la seguente distinzione:

- in caso di affidamento del figlio ad uno solo dei genitori la detrazione spetta al genitore affidatario salva la possibilità di un diverso accordo finalizzato a ripartire la detrazione nella misura massima del 50% ovvero ad attribuire la detrazione al genitore che ha il reddito più elevato;
- in caso di affidamento congiunto o condiviso la detrazione è ripartita nella misura del 50% tra i genitori salva la possibilità di un diverso accordo finalizzato ad attribuire la detrazione al genitore che ha il reddito più elevato;
- in caso di imposta incapiente del genitore che ha diritto alla detrazione è possibile comunicare all'altro genitore la volontà di attribuire la detrazione per l'intera quota. In

STUDIO ANTONELLI

questa ipotesi l'importo da riversare all'altro genitore è pari o al 50% o al 100% della detrazione. A questo riguardo si rammenta che la C.M. n. 34/E del 2008 dell'Agenzia delle entrate ha precisato che la possibilità di devolvere la detrazione per intero all'altro genitore ricorre anche nel caso in cui l'originario genitore affidatario pur avendo il reddito più elevato rispetto a quello dell'altro genitore non possa fruire della detrazione.

La C.M. n. 15/E del 2007 affronta anche il caso dei genitori non coniugati precisando che in caso di provvedimenti di affidamento relativi ai figli trova applicazione la medesima disciplina per figli a carico di genitori separati. In assenza di detti provvedimenti la detrazione va ripartita al 50% tra i genitori, salvo diverso accordo per attribuire la detrazione al genitore con i redditi più elevati. In caso di figlio non riconosciuto dall'altro genitore la detrazione spetta esclusivamente alla madre, anche nel caso di successivo matrimonio con soggetto diverso dal padre naturale del figlio (c.m. n. 34/E del 2008).

Anche nel nuovo regime resta ferma la possibilità, se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato per il primo figlio di applicare, se più convenienti, le detrazioni previste per il coniuge.

La C.M. n. 15/E del 2007 chiarisce che per primo figlio si deve intendere quello di età anagrafica maggiore tra quelli a carico e che in presenza di più figli, qualora risulti più conveniente la detrazione per il coniuge a carico rispetto a quella spettante per il figlio, la detrazioni per figli successivi al primo andranno calcolate tenendo conto del numero di tutti i figli, compreso il primo.

4.4 Detrazione famiglie numerose.

L'art. 12, comma 1-bis, del TUIR prevede una specifica detrazione IRPEF a favore delle famiglie in cui sono presenti almeno quattro figli a carico. L'ulteriore detrazione, che non spetta per ciascun figlio, deve intendersi come bonus complessivo e unitario a beneficio della famiglia numerosa, con almeno quattro figli a carico.

La detrazione, che va ad aggiungersi a quelle ordinarie già previste per ogni figlio a carico è pari ad euro 1.200 e non va ragguagliata al periodo dell'anno in cui si verifica l'evento.

Ai fini della fruizione si ricorda che la detrazione è fruibile soltanto se sono applicabili le ordinarie detrazioni per figli a carico e, sussistendo tale condizione, la detrazione spetta in misura piena e non viene influenzata dal livello del reddito del beneficiario.

Per quanto concerne la ripartizione del beneficio, la medesima norma stabilisce che:

- la detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati;
- nel caso di coniuge fiscalmente a carico, la detrazione compete all'altro coniuge per l'intero importo;
- in caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice.

I criteri di ripartizione indicati dalla norma non possono essere modificati sulla base di accordi intercorsi tra i genitori, diversamente da quanto previsto dall'articolo 12 del Tuir con riferimento alle detrazioni ordinarie per figli a carico (tranne ovviamente nel caso in cui uno dei due coniugi sia fiscalmente a carico dell'altro). Inoltre, qualora la percentuale di carico sia variata durante l'anno occorre procedere al calcolo della media ponderata (caso particolare esaminato dalla C.M. n. 34/E del 2008).

Il comma 3, ultimo periodo, dell'art. 12 del TUIR dispone che, qualora l'ulteriore detrazione sia di ammontare superiore all'imposta lorda, diminuita delle detrazioni di cui al comma 1 dell'articolo 12 nonché delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente, di pensione e di altri redditi, per oneri e per canoni di locazione previste, rispettivamente, agli articoli 13, 15 e 16 del Tuir, nonché delle detrazioni previste da altre disposizioni normative, è riconosciuto un credito di ammontare pari alla quota della detrazione che non ha trovato capienza nella imposta dovuta.

Nel rinviare a quanto previsto dal Decreto 31 gennaio 2008 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 1° marzo 2008 circa le modalità di liquidazione del credito, si ricorda che dal 2008 attribuzione del credito può essere effettuata direttamente da parte del sostituto d'imposta in ciascun periodo di paga ovvero in sede di conguaglio, sempreché il beneficiario ne abbia fatto richiesta e sia esclusivamente titolare di redditi di lavoro dipendente e assimilati o pensione e di reddito derivante dal possesso della prima casa di abitazione.

4.5 Detrazione per altri familiari a carico.

Il comma 1, lett. d) del nuovo art. 12 elenca le detrazioni per altri familiari a carico prevedendo la seguente misura € 750 da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione.

La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 80.000, diminuito del reddito complessivo e 80.000 euro. Se il predetto rapporto è uguale a zero, minore di zero o pari ad uno la detrazione non compete. Negli altri casi si tiene conto dei primi quattro decimali e si applica il troncamento.

Anche nel nuovo regime resta invariata la nozione di familiari a carico che va desunta dall'art. 433 del c.c. Danno pertanto diritto alla deduzione, se convivono con il contribuente o da lui ricevono un assegno alimentare non risultante da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, i seguenti familiari:

- genitori (anche adottivi);
- ascendenti prossimi, anche naturali;
- coniuge separato;
- generi, nuore e suoceri;
- fratelli e sorelle;
- discendenti dei figli

4.6 Presupposti per poter ritenere una persona fiscalmente a carico.

L'art. 12, comma 3, del TUIR lascia inalterati i presupposti per ritenere una persona fiscalmente a carico, vale a dire che le detrazioni per carichi di famiglia spettano a condizione che le persone

STUDIO ANTONELLI

alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo che, computando 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, al lordo degli oneri deducibili, risulti non superiore a euro 2.840,51. Il predetto limite, che consente di considerare il soggetto "a carico", è fissato con riferimento all'intero periodo d'imposta, rimanendo del tutto indifferente il momento in cui tale reddito si è prodotto nel corso del periodo stesso.

Ai sensi dell'art. 12, comma 2, viene ribadito che per determinare il periodo di spettanza della detrazione occorre effettuare il ragguaglio a mese, comprendendo il mese in cui si sono verificate ed il mese in cui sono cessate le condizioni.

5. Detrazioni per i redditi di lavoro dipendente ed alcuni redditi assimilati.

Il comma 1 dell'art. 13 del TUIR dispone che, se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a) (pensioni), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l) del tuir spetta una detrazione dall'imposta lorda rapportata al periodo di lavoro nell'anno pari a:

- € 1.840 se il reddito complessivo non supera € 8.00. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a € 690. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato la detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore ad euro 1.380;
- € 1.338, aumentata del prodotto tra 502 e l'importo corrispondente al rapporto tra € 15.000, diminuito del reddito complessivo, e € 7.000 se l'ammontare del reddito complessivo è superiore ad € 8.000 ma non a € 15.00;
- € 1.338, se il reddito complessivo è superiore ad €15.000 ma non a € 55.000. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 55.000, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di €40.000. Se il risultato dei predetti rapporti risulta maggiore di zero, lo stesso si assume nelle prime quattro cifre decimali.

Il comma 2 dell'art. 13 prevede inoltre che per fasce di reddito comprese tra 23.000 ed euro 28.000 la predetta detrazione è aumentata di un importo da assumere nell'intero ammontare senza alcun ragguaglio al periodo di lavoro nell'anno pari a:

- € 10 se il reddito complessivo è superiore a 23.000 ma non a 24.000;
- € 20 se il reddito complessivo è superiore a 24.000 ma non a 25.000;
- € 30 se il reddito complessivo è superiore a 25.000 ma non a 26.000;
- € 40 se il reddito complessivo è superiore a 26.000 ma non a 27.700;
- € 25 se il reddito complessivo è superiore a 27.700 ma non a 28.000.

La detrazione in questione si applica pertanto alle seguenti tipologie di reddito:

1. redditi indicati all'art. 49 del TUIR ad esclusione di quelli indicati al comma 2, lett. a), (le pensioni di ogni genere e le pensioni ad essi equiparati) vale a dire:
 - redditi di lavoro dipendente che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.

STUDIO ANTONELLI

- somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile.
2. redditi indicati all'art. 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l) del TUIR, vale a dire:
- a) i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
 - b) le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;
 - c) le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante;
 - c-bis) le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente;
 - d) le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a), e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343;
 - h-bis) le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, comunque erogate;
 - l) i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

5.1 Detrazioni per l'assegno di mantenimento del coniuge.

Per completezza si riportano le detrazioni spettanti all'assegno per il mantenimento del coniuge da riconoscere da parte del datore di lavoro in caso di erogazione di tali somme a seguito di provvedimento dell'autorità giudiziaria. In particolare il nuovo comma 5-bis dell'art. 13 del TUIR introdotto dalla Legge finanziaria per il 2008 prevede che se alla formazione di reddito complessivo concorrono redditi derivanti dagli assegni periodici indicati nell'art. 10, comma 1, lett. c), del TUIR fra gli oneri deducibili, spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile nella misura pari ai redditi da pensione non rapportate ad alcun periodo nell'anno fissata nelle seguenti misure:

STUDIO ANTONELLI

- fino ad € 7.500 € 1.725
- da € 7.501 ad € 15.000 € 1.255 + 470*[(15.000 - ~~7.500~~)]
- da € 15.001 ad € 55.000 € 1.255*[(55.000) - rc]/4000]
- oltre 55.000 € 0.

La norma dispone quindi, con efficacia a decorrere dal periodo d'imposta 2007, l'attribuzione nei confronti dei percettori dell'assegno di una misura della detrazione più elevata corrispondente a quella prevista per i redditi da pensione, stabilendo altresì che la misura della detrazione spettante non deve essere rapportata ad anno ma spetta in misura intera

5.2 Raggiungimento delle detrazioni al periodo di lavoro nell'anno.

Relativamente al calcolo dei giorni per i quali spetta la detrazione la C.M. n. 15/E del 2007 dà conferma dell'applicazione degli stessi criteri previsti dalla c.m. n. 326/E del 1997 e n. 3/E del 1998 relativamente ai rapporti a tempo determinato ed indeterminato. In particolare viene evidenziato che:

- nessuna riduzione delle detrazioni va operata in relazione alle modalità di articolazione dell'orario di lavoro (part time orizzontale, verticale o ciclico), a giornate di sciopero, festività, riposi settimanali ed altri giorni non lavorativi;
- non vanno conteggiati i giorni per i quali non spetta alcuna retribuzione ordinaria o differita (ad esempio in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni);
- l'anno va assunto composto di 365 giorni anche quando è bisestile.

Inoltre viene chiarito che le detrazioni spettanti in caso di reddito complessivo non superiore ad euro 8.000 nella misura di euro 690 per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato e di euro 1.380 per i rapporti a tempo determinato non devono essere rapportati al periodo di lavoro. Le stesse infine non sono cumulabili tra loro nè con quelle previste per i pensionati nè con quelle previste per i redditi diversi. Il contribuente che si trova nella possibilità di fruire di più di una delle detrazioni minime potrà scegliere di applicare quella a lui più favorevole.

6 Reddito complessivo rilevante ai fini del calcolo delle detrazioni spettanti.

Come sopra evidenziato gli importi delle detrazioni fiscali per carichi di famiglia e per tipologia di reddito sono determinati in base ad una formula matematica che prevede l'utilizzo del reddito complessivo quale parametro rilevante.

La legge finanziaria per il 2008 ha stabilito, con effetto dal periodo d'imposta 2007, che ai fini delle predette detrazioni il reddito complessivo deve essere depurato del reddito derivante dal possesso dell'abitazione principale e delle sue pertinenze.

Il sostituto, salvo eventuale diversa indicazione del sostituto circa il presumibile importo del proprio reddito complessivo per l'anno cui si riferisce la detrazione, deve considerare quale reddito complessivo quello di lavoro dipendente o assimilato o equiparato complessivamente erogato nel periodo d'imposta al fine di ricalcolare la detrazioni riconosciute nel corso dei singoli periodi di paga.

STUDIO ANTONELLI

Resta fermo il limite di reddito complessivo per individuare i familiari a carico che resta determinato al lordo dell'abitazione principale e delle relative pertinenze.

7. Riconoscimento delle detrazioni da parte del sostituto d'imposta.

Secondo quanto previsto dall'art. 23, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 600/1973 il sostituto d'imposta riconosce le detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR a condizione che il sostituto dichiarerà annualmente di averne diritto indicando le condizioni di spettanza nonché il codice fiscale delle persone per cui si intende usufruire delle detrazioni.

La nuova formulazione della norma impone quindi al sostituto di dichiarare annualmente la misura ed il diritto alle detrazioni ancorchè non siano intervenute variazioni nei presupposti del diritto rispetto all'anno precedente. A tale riguardo la C.M. n. 15/E del 2008 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

- la spettanza delle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR, essendo collegata a situazioni oggettive di cui il sostituto è a conoscenza vanno riconosciute sulla base del reddito da lui stesso erogato, anche in assenza di una specifica richiesta del percettore;
- in relazione alle detrazioni per familiari a carico la richiesta annuale da parte del sostituto con l'indicazione del codice fiscale dei soggetti per i quali si usufruisce delle detrazioni è condizione essenziale per la loro attribuzione. Il sostituto ha tuttavia la possibilità di riconoscere medio tempore le detrazioni in attesa che detta comunicazione venga fornita. In mancanza della comunicazione il sostituto dovrà procedere al recupero delle detrazioni medio tempore riconosciute (il recupero esclude l'irrogazione di sanzioni).

Relativamente al riconoscimento da parte del sostituto d'imposta delle detrazioni per i redditi non superiori ad euro 8.000, fissate nella misura minima di euro 690 e di euro 1.380 rispettivamente per i rapporti a tempo indeterminato e a tempo determinato, la C.M. n. 15/E del 2007 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che le stesse vanno comunque rapportate al periodo di lavoro nell'anno. Naturalmente la parte di detrazione non fruita potrà essere goduta in sede di dichiarazione dei redditi ovvero, su richiesta, in caso di conguaglio. Tuttavia il sostituto d'imposta può effettuare l'attribuzione a partire dalla prima retribuzione della misura minima della detrazione a condizione che il percipiente dichiarerà di non possedere altri redditi.

7.1 Riconoscimento delle detrazioni per familiari a carico di cittadini extracomunitari.

La legge finanziaria per il 2007 (art. 1, commi da 1325 a 1328 della L. n. 296/2006) prevede nuove modalità per il riconoscimento della detrazione per carichi di famiglia a favore di cittadini extra comunitari in vigore dal 2007 sia attraverso il sostituto d'imposta sia con la dichiarazione dei redditi in sostituzione della precedente disciplina contenuta nell'art. 21, comma 6-bis, del D.L. 269/2003.

In particolare si prevede che:

- per i contribuenti con figli a carico residenti in Italia la detrazione sia riconosciuta se dallo stato di famiglia risulti l'iscrizione dei figli nelle anagrafi della popolazione residente. La richiesta va reiterata ogni anno e supportata dalla comunicazione dei codici fiscali (così C.M. n. 34/E del 2008);

STUDIO ANTONELLI

- per contribuenti con figli a carico non residenti in Italia la detrazione va attribuita, ,
previa indicazione del codice fiscale dei figli a carico (c.m. 15/E del 2008) qualora lo
status di familiare a carico sia costituito da:
 - documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del paese di origine
con traduzione in lingua italiana ed asseverazione da parte del prefetto
competente;
 - documentazione con apostille per i soggetti che provengono da paesi che hanno
sottoscritto la convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961;
 - documentazione anagrafica formata nel paese di origine ai sensi di legge ivi
vigente, tradotta in italiana ed asseverata dal consolato italiano del paese di
origine come conforme all'originale.

La richiesta di detrazione per gli anni successivi a quello di prima applicazione deve essere accompagnata da una dichiarazione che confermi il perdurare della situazione certificata ovvero da una nuova documentazione qualora i dati certificati debbano essere aggiornati.

8. Il riconoscimento della detrazione per oneri di cui all'art. 15 del TUIR.

In sede di conguaglio (di fine anno o di fine rapporto) i sostituti d'imposta devono, come si è fatto cenno in precedenza, tenere conto anche della detrazione d'imposta del 19 per cento computata sugli oneri indicati nel citato art. 15 del TUIR, quali, ad esempio, interessi su mutui, tasse scolastiche e universitarie, contributi previdenziali non obbligatori e così via (si veda il prospetto riassuntivo allegato 2 alla presente Circolare), a condizione che gli oneri stessi siano stati trattenuti durante il periodo d'imposta ai dipendenti, previa richiesta di questi ultimi e sotto la loro responsabilità e vengano indicati nel mod. CUD.

Al riguardo, la C.M. n. 326/E del 23 dicembre 1997, al punto 3.5, ha chiarito che “... *il sostituito non può pretendere l'attribuzione della detrazione per oneri che, pur essendo compresi nella previsione dell'art. 13-bis, non sono stati sostenuti per il tramite del datore di lavoro, restando comunque ferma la possibilità per il sostituito di acconsentire ad una simile richiesta...*”. In altri termini, i lavoratori dipendenti hanno la facoltà di richiedere l'applicazione della citata detrazione per oneri, ma i sostituti d'imposta non sono obbligati ad accogliere tali richieste se non hanno operato la relativa trattenuta durante l'anno. Nel caso in cui i sostituti di imposta aderiscano alla richiesta avanzata in tal senso dai lavoratori dipendenti (o assimilati), questi ultimi saranno tenuti a fornire ai sostituti tutti gli elementi che non sono noti ai sostituti di imposta interessati all'operazione di conguaglio, ma che sono rilevanti ai fini in esame (ad esempio, l'indicazione che gli interessi su mutuo si riferiscono all'acquisto di una abitazione principale e che è presente il requisito della permanenza del dipendente nell'abitazione principale).

In merito alle erogazioni per spese sanitarie di cui all'art. 15, lettera c), (spese mediche generiche e specialistiche, sussidi tecnico-informatici dei soggetti portatori di handicap) e lettera f), (premi per polizze sulla vita e contro gli infortuni extra-professionali, ovvero se stipulate o rinnovate dal 2001, contro il rischio di invalidità permanente superiore al 5% o di non autosufficienza), del TUIR, la detrazione d'imposta va comunque riconosciuta (anche senza alcuna richiesta da parte dell'interessato) a condizione che le somme a carico del datore di lavoro e/o dei dipendenti siano versate in conformità a contratti collettivi (ad esempio dei dirigenti delle imprese industriali), accordi o regolamenti aziendali. In altri termini le somme stesse concorreranno alla formazione del reddito di lavoro dipendente nel periodo di paga in cui avviene l'esborso da parte del datore

di lavoro (la quota di onere a carico del dipendente deve essere trattenuta dal “netto”) e a fine anno, in sede di conguaglio, ovvero, se precedente, alla cessazione del rapporto di lavoro, verrà riconosciuta la detrazione d’imposta del 19 per cento sulle somme complessivamente versate dal datore di lavoro e dal dipendente, nei limiti ed alle condizioni fissate dall’art. 15, lettere c) ed f), del TUIR (ad esempio fino a 1.291,14 euro per le polizze vita e contro gli infortuni e oltre 129,12 euro per le spese mediche sanitarie).

9. Il riconoscimento degli oneri deducibili di cui all’art. 10 del TUIR.

L’art. 51, comma 2, lettera h), del TUIR dispone che, durante gli ordinari periodi di paga, il sostituto d’imposta è tenuto a riconoscere gli oneri deducibili di cui all’art. 10 del TUIR (vedi allegato 3 alla presente Circolare), alle condizioni ivi previste, ove dette somme siano trattenute al dipendente e attestate dal datore di lavoro nel mod. CUD. La procedura è quindi applicabile:

- ai contributi versati dal lavoratore e dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui dall’art. D.Lgs. n. 252/2005 alle condizioni e nei limiti previsti dall’art. 8, così come previsto dall’art. 10, comma 1, lett. e-bis) del TUIR;
- alle erogazioni per spese sanitarie deducibili di cui all’art. 10, comma 1, lettera b), del TUIR (oneri per spese mediche e per assistenza specifica sostenuti da portatori di handicap) effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi o regolamenti aziendali.

Nonostante l’art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 non faccia cenno ai predetti oneri deducibili, il Ministero delle Finanze con Circolare n. 326/E del 1997 ha precisato (cfr. punto 2.2.8.), in via interpretativa, che il sostituto d’imposta, in occasione del pagamento delle retribuzioni ovvero delle operazioni di conguaglio, potrà comunque riconoscere a favore dei propri dipendenti (ovvero di soggetti assimilati), previa richiesta di questi ultimi e sotto la loro responsabilità, le somme di cui all’art. 10 del TUIR.

Al pari di quanto sopra chiarito con riferimento agli oneri detraibili, i sostituti d’imposta non sono obbligati ad accettare la richiesta loro rivolta dai dipendenti se non hanno trattenuto gli oneri deducibili dall’imponibile IRPEF durante i periodi di paga.

10 Il riconoscimento del credito per imposte pagate all’estero.

La formulazione dell’art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 prevede, con decorrenza dal 1° gennaio 2001, la possibilità di riconoscere, in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio, l’eventuale credito d’imposta spettante ai lavoratori dipendenti relativamente ai redditi prodotti all’estero e ivi assoggettati a tassazione in via definitiva.

10.1 Modalità di recupero delle imposte pagate all’estero per i redditi di lavoro dipendente ivi prodotti.

In alternativa al recupero delle imposte sui redditi di lavoro dipendente svolto all’estero in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto ad opera del sostituto d’imposta, così come previsto dall’art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, il percettore può, in sede di dichiarazione dei redditi, effettuare il calcolo del credito per le imposte pagate all’estero ai sensi dell’art. 165 del TUIR.

Con la R.M. n. 281/E del 13 agosto 2002, l’Agenzia delle entrate osserva che non viene disciplinata l’ipotesi in cui il sostituto abbia percepito redditi di lavoro dipendente anche

STUDIO ANTONELLI

all'estero in forza di un autonomo rapporto con un altro datore di lavoro non residente. In relazione a tale fattispecie, l'Agenzia delle entrate ritiene che non sia possibile porre a carico del sostituto d'imposta operazioni di conguaglio che non trovano fondamento in una espressa previsione della norma fiscale.

Pertanto, il sostituto d'imposta italiano che abbia alle proprie dipendenze soggetti residenti che, in forza di un separato contratto di lavoro svolgono attività di lavoro dipendente anche all'estero, non sono obbligati ad effettuare le operazioni di conguaglio "complessivo" tenendo conto anche dei redditi corrisposti dai datori di lavoro esteri e riconoscendo in detrazione le imposte ivi pagate in via definitiva.

10.2 Recupero delle imposte estere.

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta di cui all'art. 165 del TUIR l'Agenzia delle entrate con la R.M. n. 12/E del 18 gennaio 2001 ha evidenziato che nonostante l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente sia tassato in Italia in via forfettaria ai sensi dell'art. 51, comma 8 bis, del TUIR, vale a dire sulla base di retribuzioni convenzionali, il contribuente conserva ugualmente il diritto alla detrazione delle imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti.

L'Agenzia precisa inoltre che il sostituto d'imposta procede alla restituzione delle imposte pagate all'estero in virtù dell'applicazione dell'art. 23, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 in base al quale *"... se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero..."*.

Per espressa previsione normativa, dunque, il credito d'imposta in questione può essere attribuito dal sostituto anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti.

Nella stessa disposizione è stato inoltre precisato, conformemente a quanto previsto nell'art. 165, comma 3, del TUIR, che se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

Ai fini della determinazione del credito d'imposta spettante va tenuto presente che l'art. 36, comma 30, del D.L. n. 223/2006 ha previsto che il credito sia riconosciuto proporzionalmente alla quota parte che concorre alla formazione della base imponibile (si veda circolare n. 32/2006 dello Scrivente Studio).

Relativamente alla condizione di definitività dell'imposta estera la R.M. n. 12/E del 18 gennaio 2002, dell'Agenzia delle entrate ha precisato che non possono essere considerati tali quelle imposte suscettibili di modificazioni a favore del contribuente, come ad esempio quelle pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso totale o parziale. Pertanto, se un reddito prodotto all'estero ha concorso a formare il reddito complessivo in un anno, ma detto reddito è stato tassato all'estero in via definitiva l'anno successivo, il credito d'imposta spetterà nell'esercizio successivo a quello di percezione dei corrispondenti redditi. In tal caso, tuttavia, è necessario calcolare il limite di spettanza, rappresentato dalle imposte italiane corrispondenti al reddito estero, sulla base degli elementi di reddito del precedente anno in cui il reddito ha concorso a formare il reddito complessivo.

STUDIO ANTONELLI

Il comma 4 dell'art. 165 del TUIR e la C.M. n. 50/E del 12 giugno 2002 dell'Agenzia delle entrate hanno ulteriormente precisato che si possono considerare irripetibili anche le imposte pagate all'estero nell'anno in corso semprechè siano già state dichiarate all'estero e pagate prima della presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

A tale riguardo la Risoluzione Ministeriale n. 283/E del 14 agosto 2002 precisa che nel caso di un soggetto impiegato all'estero che si trovi, nel corso del 2002, a pagare sulle retribuzioni ivi percepite nel corso del medesimo anno le locali imposte sui redditi, la possibilità di richiedere la relativa detrazione può essere esercitata in due diversi momenti, a seconda che alla data di presentazione del proprio modello mod. 730/2003 si sia o meno verificata la definitività del predetto prelievo.

Così, ad esempio, se entro il termine di presentazione del modello 730/2008 le imposte sui redditi percepiti nel 2007 saranno divenute definitive le stesse andranno ivi indicate; viceversa, se le imposte pagate sui predetti redditi saranno divenute definitive successivamente allo scadere del termine di presentazione del modello 730/2008 la detrazione e la conseguente compilazione del quadro relativo dovrà essere rinviata in occasione della presentazione del modello 730 relativo al successivo periodo d'imposta, nell'esempio con il modello 730/2009.

Per effetto di tale chiarimento si ritiene che, nel caso in cui le imposte sul reddito prodotto all'estero nel 2008 siano pagate a titolo definitivo nel 2009, decorso il termine effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno 2008 in Italia (quindi oltre il 28 febbraio 2009 ma entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2008) il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero competerà in occasione della dichiarazione relativa all'anno 2008 (mod. 730/2009 ovvero UNICO 2009) assumendo quale parametro di raffronto il reddito complessivo del 2008.

Nell'eventualità in cui alla data di ultimazione delle operazioni di conguaglio di fine anno 2008 (quindi non oltre il 28 febbraio 2009) siano note le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, il credito d'imposta potrà essere riconosciuto direttamente dal sostituto d'imposta.

Inoltre la stessa C.M n. 50/E del 2002 precisa che ove parte delle imposte pagate all'estero siano state chieste a rimborso direttamente nello stato estero, le imposte "irripetibili" vanno considerate al netto del rimborso solo se questo si possa considerare certo nel suo ammontare nonché sia stato richiesto ed ottenuto prima di effettuare la dichiarazione dei redditi in Italia.

La C.M. n. 50/E del 2002 ha inoltre precisato che il soggetto che effettua il riconoscimento del credito d'imposta (contribuente ovvero sostituto d'imposta) dovrà conservare:

- la distinta, prevista nelle istruzioni alla compilazione del modello Unico, da cui risultino gli elementi ivi indicati, vale a dire:
 - ammontare dei redditi prodotti all'estero;
 - ammontare delle imposte pagate all'estero in via definitiva per l'anno di riferimento relative ai redditi prodotti nel medesimo periodo;
 - eventuale minore reddito estero cui l'imposta si riferisce;
 - misura massima del credito d'imposta determinato per effetto dell'art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 (o art. 15 del TUIR);
- copia delle dichiarazione dei redditi prodotta all'estero;

STUDIO ANTONELLI

- copia dell'eventuale richiesta di rimborso;
- distinta di versamento delle imposte pagate all'estero.

Si ponga il seguente esempio:

| | | |
|--|--|-----------|
| REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE PRODOTTO IN ITALIA NEL 2008 | € | 10.000 |
| REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE PRODOTTO ALL'ESTERO NEL 2008 (RETRIBUZIONE CONVENZIONALE) (RE) | € | 30.000 |
| REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE COMPLESSIVO (RC) | € | 40.000 |
| $\frac{RE}{RC} = 75\% (P)$ | | |
| IRPEF DOVUTA IN ITALIA SUL REDDITO COMPLESSIVO(IRC) (40.000 €) | € | 11.332,00 |
| LTC (LIMITE PER IL TAX CREDIT) (IRC X P) | € | 8.499,00 |
| <u>SE IMPOSTA PAGATA ALL'ESTERO ⁽¹⁾ ≤ 8.499,00 SI REPUPERA L'INTERO TAX CREDIT</u> | | |
| <u>SE IMPOSTA PAGATA ALL'ESTERO ⁽¹⁾ > 8.499,00 SI RECUPERA TAX CREDIT FINO A CONCORRENZA DI 8.499,00</u> | | |
| DOVE | | |
| RE | REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE PRESTATO ALL'ESTERO NEL 2008 | |
| RC | REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE COMPLESSIVO NEL 2008 | |
| P | PESO PERCENTUALE DEL REDDITO CONSEGUITO ALL'ESTERO RISPETTO AL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE TOTALE (COSICCHÈ SE TUTTO IL REDDITO DEL 2008 È DI FONTE ESTERA: P = 100%) | |
| IRC | IRPEF SU RC | |
| LTC | (LIMITE PER IL TAX CREDIT ESTERO): IRC X P (IL DATORE DI LAVORO RECUPERERÀ L'IMPOSTA ESTERA DALL'IRPEF DEL 2008 FINO A CONCORRENZA DELL'IMPORTO DI LTC) | |
| SE CONCORRONO REDDITI PRODOTTI IN PIÙ STATI ESTERI LA DETRAZIONE SI APPLICA SEPARATAMENTE PER CIASCUNO STATO. | | |

- (1) Imposta estera determinata sulla base del reddito effettivamente percepito e ridotto in misura corrispondente al rapporto fra retribuzione convenzionale e retribuzione effettiva.

11. Somme e valori rientranti nel conguaglio.

Ai fini del calcolo materiale del conguaglio è necessario, per ogni dipendente, sommare tutti gli elementi in denaro (somme) e in natura (valori) costituenti il reddito imponibile di lavoro dipendente corrisposti nell'anno (includendovi anche gli assegni e le indennità percepiti dal dipendente direttamente da enti previdenziali e da esso dichiarati al proprio datore di lavoro) e calcolare nel modo ordinario l'imposta IRPEF dovuta sull'importo così ottenuto.

Devono conseguentemente essere cumulate, agli effetti del conguaglio, le seguenti erogazioni:

- le retribuzioni correnti;
- i compensi in natura (valori) di cui all'art. 51, commi 3 e 4, del TUIR. Per quanto riguarda il calcolo del reddito figurativo da imputare ai dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi che utilizzano, anche per esigenze personali, veicoli aziendali si precisa le

STUDIO ANTONELLI

tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio per i diversi tipi di autoveicoli, da utilizzarsi, per il calcolo dei compensi in natura relativi all'anno 2008 sono quelle rese note con S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 296 del 21 dicembre 2007 rese note sul sito www.aci.it. A tale riguardo si precisa che il compenso in natura per l'uso promiscuo dell'auto aziendale è quantificato in misura paria al 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza media annua di 15.000 chilometri calcolato secondo il costo chilometrico di esercizio desumibile dalla tariffa ACI relativa al mezzo di trasporto utilizzato. Relativamente ai prestiti a tasso agevolato, si precisa che costituisce reddito di lavoro dipendente il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno (attualmente, leggasi tasso ufficiale di riferimento stabilito dalla BCE ad oggi pari al 2,50% - cfr Comunicato Stampa BCE del 4 dicembre 2008);

- le mensilità aggiuntive;
- le liberalità;
- i rimborsi spese, diversi da quelli di trasferta o eccedenti i limiti previsti (art. 51, comma 5, del TUIR);
- il 50% delle indennità e delle maggiorazioni corrisposte ai trasfertisti (art. 51, comma 6, del TUIR);
- il 50% delle indennità di trasferimento della sede di lavoro o comunque quelle eccedenti i limiti massimi di esenzione fissati dal TUIR (art. 51, comma 7, del TUIR);
- il 50% degli assegni di sede e delle altre indennità percepite per servizi prestati all'estero (art. 51, comma 8, del TUIR);
- i compensi per attività lavorativa svolta all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto per un periodo non superiore a 183 giorni sia nel periodo d'imposta sia nell'arco di dodici mesi, tassati secondo le disposizioni dei commi da 1 ad 8 dell'art. 51 del TUIR;
- i compensi per attività lavorativa svolta all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi e tassati secondo le disposizione di cui all'art. 51, comma 8-bis, del TUIR (vedi paragrafo successivo);
- gli arretrati relativi al medesimo anno solare nonché quelli relativi ad anni precedenti se non rientranti nel regime di tassazione separata perché privi dei requisiti sostanziali richiesti dall'art. 17, comma 1, lettera b), del TUIR;
- gli assegni ed indennità erogati da enti previdenziali ed anticipati dal datore di lavoro;
- le somme a carattere risarcitorio di cui all'art. 6, comma 2, del TUIR (ad es. indennità corrisposte dall'INAIL, ENPAIA, IPSEMA e istituti simili per inabilità temporanea).

Va inoltre evidenziato che ai fini della effettuazione del conguaglio di fine anno, anche se operato nei mesi di gennaio o febbraio dell'anno successivo a quello cui gli emolumenti si riferiscono, il sostituto d'imposta dovrà considerare solo gli emolumenti in denaro e in natura corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, in quanto gli stessi si considerano convenzionalmente redditi dell'anno precedente (cfr. art. 51, comma 1, del TUIR).

Nella C.M. n. 2/E del 2003 l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che con riferimento alla data del 12 gennaio, la stessa non concretizza un termine di prescrizione. Pertanto, in relazione a tale data non può trovare applicazione la disposizione dettata dall'articolo n. 2963 del codice civile

che proroga di diritto il termine scadente in giorno festivo al giorno seguente non festivo. In virtù di tale chiarimento nessuna proroga al 14 gennaio 2008 può essere concessa, cadendo il giorno 12 di sabato.

11.1 Redditi di lavoro dipendente prestato all'estero rientranti nel conguaglio.

Il nuovo comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR prevede, in deroga alle disposizioni contenute nei precedenti commi da 1 a 8, che il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti, che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite con decreto emanato dal Ministro del Lavoro e Previdenza sociale di concerto con il Ministro del Tesoro e delle Finanze. Per l'anno 2008 si deve fare riferimento alle retribuzioni convenzionali stabilite dal Decreto interministeriale 16 gennaio 2008.

Per tali soggetti, quindi, le operazioni di conguaglio effettuate sul reddito determinato in via convenzionale sono caratterizzate dalle seguenti particolarità:

- deduzione dell'importo dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori a carico del lavoratore versati in ottemperanza a disposizioni di legge. In via interpretativa ed equitativa, il Ministero delle Finanze, in risposta ad una interrogazione parlamentare, ha ammesso la irrilevanza dei contributi di cui all'art. 51, comma 2, lett. a), del TUIR ai fini della formazione del reddito, cosicché, anche per i lavoratori operanti all'estero rientranti nello speciale regime previsto dall'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, la quota contributiva a carico dei dipendenti riduce la base imponibile ai fini IRPEF mentre la parte di competenza dell'azienda non concorre a formare il reddito;
- irrilevanza del valore dei compensi in natura in quanto il loro ammontare è compreso nella retribuzione convenzionale (ad esempio l'utilizzo gratuito di veicoli aziendali e di immobili).

Per effetto della disposizione contenuta nell'art. 23, comma 1-bis, del D.P.R. n. 600/1973, i soggetti che adempiono gli obblighi contributivi in relazione ai redditi di lavoro dipendente prestato all'estero determinato ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, vale a dire ove si applichi il criterio della retribuzione convenzionale, "... *devono in ogni caso operare le relative ritenute...*".

Pertanto, i sostituti d'imposta, indipendentemente dalla materiale erogazione da parte loro dei suddetti compensi sono tenuti ad effettuare le ritenute nonché gli adempimenti propri dei sostituti d'imposta, tra cui appunto il conguaglio. Tale estensione dell'obbligo di effettuare il prelievo e quindi anche il conguaglio può comportare difficoltà pratiche nel caso in cui il sostituto d'imposta residente non eroghi materialmente alcun compenso e quindi non sia in possesso di una provvista monetaria sulla quale applicare il prelievo fiscale. Ricorrendo tale ipotesi si ritiene che il datore di lavoro estero, a richiesta del sostituto d'imposta residente, possa fornire a quest'ultimo la provvista necessaria per adempiere in Italia agli obblighi fiscali del dipendente che svolge la propria attività all'estero.

11.2 Redditi di lavoro dipendente percepiti dai c.d. lavoratori "frontalieri".

L'art. 2, comma 11, della Legge Finanziaria 2003, così come da ultimo modificato dal comma 398 dell'articolo unico della Legge n. 296/2006 prevede una ulteriore proroga per gli anni 2003,

STUDIO ANTONELLI

2004, 2005, 2006, 2007 e 2008 dell'agevolazione per il reddito di lavoro dipendente prestato dai c.d. "frontalieri".

Rispetto ad analoga proroga prevista per gli anni 2001 e 2002 (vedi art. 3, comma 2, Legge 23 dicembre 2000 n. 388, così come modificato dall'art. 9, comma 23, della Legge n. 448 del 28 dicembre 2001), la nuova disposizione introduce una franchigia in base alla quale i redditi percepiti dai lavoratori dipendenti che sono residenti in Italia e che quotidianamente si recano all'estero (zone di frontiera Austria, Croazia, Francia, Repubblica di S.Marino, Slovenia, o paesi limitrofi come ad esempio Principato di Monaco, e così via) vengono esclusi da tassazione per l'importo non eccedente euro 8.000.

Si dispone infatti che per gli anni 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008 "*...i redditi derivanti da 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 concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 8.000 euro...*".

12. Somme e valori esclusi dal conguaglio.

Agli effetti del conguaglio non vanno invece considerati gli emolumenti in denaro e in natura (somme e valori) che non costituiscono reddito di lavoro dipendente per espressa disposizione di legge. Si fa riferimento alle somme e agli emolumenti in denaro o in natura di cui al citato art. 51, comma 2, del TUIR, vale a dire:

- a) retribuzioni per lavoro straordinario erogate nel periodo compreso fra il 1° luglio 2008 ed il 12 gennaio 2009 soggette ad imposta sostitutiva del 10% ai sensi dell'art. 2 del D.L. n. 93/2008;
- b) i contributi previdenziali versati dal datore di lavoro e dal lavoratore ad enti (INPS, INAIL ecc.) o casse o forme pensionistiche complementari (questi ultimi non oltre 5.164,57 euro non avendo più rilevanza né il limite del 12% del reddito complessivo né la condizione che l'importo non superi il doppio della quota di TFR devoluto al fondo pensione);
- c) i contributi assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge (senza limiti d'importo) nonché i contributi per assistenza sanitaria versati ad enti o casse aventi fine esclusivamente assistenziale in conformità a disposizioni di contratto, accordo o regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministero della Salute (crf Decreto 31 marzo 2008) nel limite di 3.615,20;
- d) le somministrazioni in mense aziendali, ivi comprese le prestazioni di vitto rese da pubblici esercizi convenzionati con il datore di lavoro o le prestazioni sostitutive (quali i c.d. tickets restaurant, nei limiti di 5,29 euro giornalieri) nonché le indennità sostitutive di mensa (sempre nei limiti di esenzione di 5,29 euro giornalieri ed alle condizioni fissate dalla norma) e le prestazioni di servizi di trasporto, anche se affidate a terzi, a condizione che i servizi di cui sopra siano resi alla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti;
- e) l'utilizzazione, da parte della generalità o di categorie di dipendenti, di opere e servizi aventi specifiche finalità di assistenza sociale e sanitaria, educazione, istruzione, ricreazione o culto in strutture di proprietà dell'azienda nonché le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e colonie climatiche da parte dei familiari di cui all'art. 13 del TUIR, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari.
- f) le seguenti forme di erogazione, se corrisposte fino al 29 maggio 2008, data di entrata in vigore del D.L. n. 93/2008 che ha soppresso l'art. 51, comma 2, lett. a, del TUIR:

STUDIO ANTONELLI

- erogazioni in denaro o in natura di importo o valore non superiore ad euro 258,23 per anno solare effettuate in occasione di festività o ricorrenze;
- compensi in natura di ammontare non superiore ad euro 258,23 nel periodo d'imposta;
- sussidi occasionali (a prescindere dall'importo) in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente;

g) i compensi reversibili di cui alle lettere b) ed f), dell'art. 50, comma 1, del TUIR;

Non vanno inoltre considerati, agli effetti del conguaglio, gli arretrati relativi ad anni precedenti, le indennità di fine rapporto di lavoro e le somme ad esse equiparate se soggette a tassazione separata (es. indennità di preavviso, incentivi all'esodo e così via).

E' infine opportuno ricordare che, per quanto riguarda gli onorari dei componenti i seggi elettorali l'art. 9, comma 2, della Legge n. 53/1990 ne dispone la non concorrenza alla formazione della base imponibile IRPEF. Pertanto, in occasione delle operazioni di conguaglio il sostituto non avrà l'obbligo di comunicare al datore di lavoro i compensi corrisposti per funzioni elettorali.

13. Conguaglio delle liberalità e dei compensi in natura (fringe benefit).

A seguito della previsione normativa del conguaglio riassuntivo, attenzione particolare dovrà essere riservata alle erogazioni in natura e alle liberalità qualora il dipendente passi da un datore di lavoro ad un altro nel corso del periodo d'imposta chiedendo all'ultimo sostituto d'imposta, presso cui è in forza a fine anno, il conguaglio di tutti i redditi di lavoro dipendente e assimilati percepiti nell'anno.

Infatti, stanti i particolari limiti di esenzione previsti per le somme ed i valori di cui sopra fissati dall'art. 51 del TUIR nella vigente formulazione, il sostituto d'imposta che effettua le operazioni di conguaglio riassuntivo di fine anno dovrà tenere conto anche dell'ammontare delle erogazioni stesse concesse al dipendente dagli altri datori di lavoro quali risultano dalle certificazioni o attestazioni dagli stessi rilasciate.

13.1 Conguaglio dei fringe benefit.

L'art. 51, comma 3, del TUIR, prevede dei criteri di determinazione del valore dei compensi in natura (definiti genericamente "valori" dal primo comma del nuovo articolo 51 del TUIR) corrisposti ai dipendenti.

In primo luogo, si ricorda come il legislatore delegato abbia sostituito il precedente criterio del costo specifico sostenuto dal datore di lavoro con quello del valore normale, legandolo ad alcuni parametri fissati dallo stesso art. 51 del TUIR.

Inoltre, si ricorda come nella determinazione del reddito di lavoro dipendente, i beni ceduti o i servizi prestati ai dipendenti non concorrono a formare il reddito imponibile se il valore calcolato con i nuovi criteri non è superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta. Tuttavia, se tale valore supera il limite citato, l'intero compenso in natura, e non solo la parte eccedente 258,23 euro, concorre a formare il reddito imponibile.

L'applicazione delle disposizione in esame non è limitata al solo caso di cessione gratuita di beni o prestazione gratuita di servizi, ma si estende anche all'ipotesi di effettuazione della cessione o

STUDIO ANTONELLI

della prestazione ad un prezzo inferiore al valore normale dei beni o dei servizi. In tale caso l'importo rilevante ai fini della verifica del superamento o meno del plafond di 258,23 euro sarà costituito dalla differenza tra il valore normale dei beni o dei servizi ed il prezzo praticato al dipendente.

Il predetto limite di 258,23 euro si applica complessivamente non solo alle erogazioni in natura disciplinate dal comma 3 (vale a dire quelle determinate in base al valore normale) bensì anche ai compensi in natura indicati nel successivo comma 4 dello stesso art. 51 (concessione in uso promiscuo di automezzi aziendali, concessione di prestiti a tasso agevolato, concessione in uso di appartamenti), per i quali il valore normale viene calmierato attraverso parametri convenzionali, conclusione peraltro confermata dallo stesso Ministero delle Finanze nella Circolare n. 326/E del 1997. La norma in oggetto precisa, inoltre, che il plafond di euro 258,23 si riferisce alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate a favore dei dipendenti durante l'intero periodo d'imposta. Può pertanto accadere che solo a seguito di ripetute successive erogazioni il plafond disponibile venga superato e, in tale momento, il datore di lavoro sia tenuto ad effettuare la ritenuta sull'intero importo della retribuzione in natura corrisposta al dipendente.

In sede di applicazione della ritenuta d'acconto, il datore di lavoro dovrà tenere conto di tutti i valori che sono stati percepiti dal dipendente nel corso dei rapporti intrattenuti con il datore stesso nel periodo d'imposta, nonché, se il dipendente ha fatto richiesta di conguagliare altri redditi di lavoro dipendente o assimilati, degli eventuali valori percepiti nel corso di altri rapporti risultanti dalla certificazione, modello CUD, rilasciata da altri sostituti d'imposta (art. 4, commi 6-bis e 6-ter del D.P.R. n. 322/1998).

Anche le istruzioni per la compilazione del modello CUD 2009, rese note nel sito www.agenziaentrate.it, precisano, a tale riguardo, che i sostituti d'imposta devono indicare nello spazio riservato alle annotazioni "..... il valore di eventuali compensi in natura concessi nel corso del rapporto...".

Si faccia il seguente esempio:

Il datore di lavoro Alfa ha erogato un premio in natura al dipendente Tizio del valore di euro 150,00 nel mese di marzo 2008 non assoggettandolo ad IRPEF (né a contributi) in quanto il limite di 258,23 euro non risulta superato.

Nel mese di luglio Tizio cessa il rapporto di lavoro con Alfa senza avere ricevuto alcuna altra erogazione in natura e chiede a quest'ultimo il rilascio del CUD.

Nel mese di settembre Tizio inizia un nuovo rapporto di lavoro dipendente con Beta che, nel mese di novembre, concede a Tizio una erogazione in natura del valore di lire 200,00 euro, non assoggettata anch'essa ad IRPEF (né a contributi), giacchè, pure in questo caso, il limite di euro 258,23 non risulta superato, né Beta è al momento a conoscenza della precedente erogazione in natura effettuata da Alfa nei confronti dello stesso Tizio.

Entro il 12 gennaio 2009 il dipendente Tizio chiede al datore di lavoro Beta di effettuare il conguaglio riassuntivo anche per il precedente rapporto intercorso con Alfa, consegnando a Beta una copia del CUD rilasciato da Alfa, da cui risulta (nello spazio "annotazioni") la precedente erogazione in natura del valore di euro 150,00.

In occasione del conguaglio riassuntivo Beta dovrà assoggettare ad IRPEF l'intero valore delle due erogazioni in natura avvenute nel 2008 per complessivi euro 350,00 (150,00 + 200,00), in quanto il plafond di euro 258,23 risulta superato, aggiungendo l'importo alle altre retribuzioni complessivamente percepite da Tizio nel 2008 sia da Alfa sia da Beta.

13.2 Conguaglio delle liberalità.

Come noto, l'art. 51, comma 2, lettera b), del TUIR, nella versione in vigore sino al 29 maggio 2008 prevedeva l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività (ad esempio natalizie) o ricorrenze (ad esempio, anniversario della società) alla generalità o a categorie di dipendenti, se le stesse non avessero superato, nel periodo d'imposta, l'importo di euro 258,23.

Senonchè, l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 93/2008 ha soppresso la previsione di cui all'articolo 51, comma 2, lettera b), del Tuir. La C.M. n. 49/E del 2008 ha evidenziato che, in applicazione del principio di cassa che caratterizza la tassazione dei redditi di lavoro dipendente, la richiamata disposizione abrogativa si applica con riguardo alle somme e valori erogati successivamente alla data di entrata in vigore del Decreto (29 maggio 2008).

Si rende quindi necessario esaminare distintamente la disciplina delle liberalità corrisposte sino al 29 maggio 2008 rispetto al regime delle erogazioni corrisposte dal 30 maggio 2008.

13.2.1 Regime in vigore sino al 29 maggio 2008.

Come detto, l'art. 51, comma 2, lett. B), del TUIR riconosceva l'esenzione alle sole erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze, se destinate alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi, fissando peraltro un limite massimo di 258,23 euro per l'applicazione dell'esenzione.

STUDIO ANTONELLI

Di conseguenza, l'applicazione della nuova disciplina delle erogazioni liberali è subordinata al verificarsi di tre requisiti:

- doveva trattarsi di erogazioni concesse in occasione di festività (ad esempio, natalizie o pasquali) o ricorrenze (ad esempio, anniversario di costituzione della società): sono quindi definitivamente esclusi dall'ambito di esenzione i premi di fedeltà o di anzianità;
- le erogazioni dovevano essere concesse alla generalità dei dipendenti o a categorie degli stessi. A questo proposito la C.M. n. 326/E del 1997 ha precisato che l'espressione usata dal legislatore impone che l'erogazione liberale sia riferita a tutti i dipendenti di un certo tipo, anche se non coincidente con le categorie individuate dal Codice Civile (cfr. art. 2095, che suddivide i lavoratori dipendenti in dirigenti, quadri, impiegati e operai); categorie di dipendenti possono essere, a titolo esemplificativo, tutti i soggetti che hanno una certa qualifica o uno stesso livello nonché, come riconosciuto dal Ministero delle Finanze nella successiva Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, i dipendenti di un medesimo stabilimento, i dipendenti del turno notturno e così via. Al contrario, non necessariamente coincidente deve essere il momento della dazione: così, ad esempio, il regalo di matrimonio riservato alla categoria dei dirigenti potrà essere riconosciuto in diversi anni (quando il dipendente si sposa) senza che questo impedisca di applicare la norma in oggetto;
- le erogazioni dovevano essere limitate ad un importo massimo di euro 258,23. Alla luce di detta disciplina, si ritiene che le erogazioni escluse da IRPEF possano essere effettuate sia in denaro che in natura, atteso che la norma in oggetto non prevede più la limitazione al modico "valore". Inoltre, ai fini del computo del limite in questione nel caso di erogazioni in natura si ritiene debba farsi riferimento al valore normale assunto al netto dell'IVA (in tale senso R.M. n. 54/E del 2004). Diformemente da quanto previsto nell'ambito della disciplina dei fringe benefit, in caso di superamento di tale limite concorrerà a formare il reddito la sola eccedenza. Il Ministero delle Finanze ha precisato, al paragrafo 2 della citata Circolare n. 326/E del 1997, che il limite in questione è stabilito con riferimento al singolo dipendente e all'intero periodo d'imposta; dello stesso, "... pertanto, non va fatto alcun ragguaglio allorquando il rapporto di lavoro abbia durata inferiore al periodo d'imposta e, in caso di interruzione del rapporto stesso prima della fine del suddetto periodo d'imposta, il datore di lavoro è tenuto ad attestare distintamente i singoli importi che non hanno concorso a formare il reddito..."

Conformemente a quanto precisato relativamente ai fringe benefit, le istruzioni per la compilazione della certificazione unificata CUD 2009 chiariscono che nelle annotazioni il sostituto d'imposta è tenuto ad indicare "...l'importo delle eventuali erogazioni liberali in occasione delle festività o ricorrenze...", a prescindere dal loro ammontare.

13.2.2 Regime in vigore sino dal 30 maggio 2008.

Per effetto della soppressione, della disposizione prevista dall'art. 51, comma 2, lett. b), del TUIR, le erogazioni liberali concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per l'intero importo, ferme restando le specifiche eccezioni previste nell'articolo 51 del Tuir.

A seguito di tale soppressione assume rilevanza quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 51 citato TUIR che esclude dalla formazione del reddito il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati – determinato secondo i criteri indicati nel medesimo articolo 51 - se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro; la medesima norma stabilisce, inoltre, che se detto valore è superiore al limite indicato lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

STUDIO ANTONELLI

In relazione a tale previsione la C.M. n. 59/E del 2008 dell'Agenzia delle entrate ha precisato che la previsione di cui al citato comma 3 dell'articolo 51 del Tuir fornisce i criteri per la determinazione del valore dei beni in natura, stabilendo altresì una soglia di detassazione, e che i medesimi criteri debbano essere utilizzati anche se il benefit consiste in una erogazione liberale in natura. Pertanto, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possano rientrare nella previsione di esclusione dal reddito se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro. Ai sensi del citato comma 3 dell'art. 51, peraltro, l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Al riguardo, la stessa Circolare ha ritenuto che tale disposizione da una parte consente di continuare ad agevolare talune forme di liberalità in natura di modico valore offerte usualmente ai dipendenti (come quelle legate alle festività) e, dall'altra, non sia lesiva degli interessi erariali in quanto resta vincolata al rispetto dei limiti dettati dall'articolo 51 del Tuir.

Si consideri il seguente esempio.

In occasione dell'anniversario di fondazione della società il datore di lavoro Gamma ha concesso nel mese di aprile 2008 a tutti i dipendenti una erogazione in denaro pari a 250,00 euro, che non viene assoggettata a ritenute né a contributi non superando il plafond di 258,23 euro.

Il dipendente Caio, anch'esso beneficiario della erogazione liberale, nel mese di ottobre cessa il rapporto di lavoro con Gamma (al quale chiede il rilascio del CUD) e inizia un nuovo rapporto di lavoro con Zeta.

Nel mese di dicembre, in concomitanza con le festività natalizie, Zeta eroga al dipendente Caio (nonché ai restanti dipendenti) un omaggio in natura del valore di 100,00 euro che, non viene assoggettato a ritenute né a contributi non superando il plafond di 258,23 euro previsto dall'art. 51, comma 3, del TUIR.

Entro il 12 gennaio 2009 il dipendente Caio consegna a Zeta il CUD rilasciato da Gamma in cui è stato indicato l'importo della precedente erogazione di 250,00 euro, non tassato.

Zeta, nell'ambito delle operazioni di conguaglio di fine anno 2008, non assoggetta l'erogazione in denaro di euro 250,00 essendo stata corrisposta anteriormente alla data di abrogazione dell'art. 51, comma 2, lett. b), del TUIR; parimenti non aggiunge alle retribuzioni dell'anno anche un'ulteriore erogazione in natura di euro 100 rientrando nella soglia di detassazione dei fringe benefit.

14. Conguaglio degli straordinari e premi di produttività soggetti ad imposta sostitutiva.

Come noto (si veda Circolare dello scrivente Studio n. 25/2008), l'art. 2 del D.L. n. 93/2008 prevede, in via sperimentale, che nel secondo semestre 2008 sia applicata una tassazione

STUDIO ANTONELLI

agevolata allo straordinario dei dipendenti nel settore privato nonché alle remunerazioni legate all'incremento di produttività del lavoro nel medesimo settore.

La misura agevolativa, prorogata anche per l'anno 2009 dall'art. 5 del D.L. n. 185/2008, consiste nell'applicazione a dette somme, nel limite complessivo di 3.000 euro lordi, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale, pari al dieci per cento ed incide sulle operazioni di conguaglio di fine anno.

In primo luogo preme ricordare che in relazione alle modalità di calcolo del beneficio, la C.M. 59/E del 2008 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che il sostituto d'imposta calcola le ritenute da operare dopo aver sottratto dalla retribuzione da assoggettare a detta imposta le trattenute previdenziali obbligatorie a carico del sostituto.

In altri termini la ritenuta del 10 per cento deve essere applicata sulla parte di retribuzione che residua dopo aver operato le trattenute previdenziali. Pertanto, per calcolare il limite massimo di 3000 euro sul quale applicare l'imposta sostitutiva, il sostituto deve considerare gli importi erogati al dipendente al lordo dell'imposta sostitutiva ma al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie.

Ne deriva che, ad esempio in caso di retribuzione per straordinari per euro 3.000 avremo:

- contributi euro 275,7 ($3.000 \times 9,19\%$);
- imponibile imposta sostitutiva euro 2.724,3;
- imposta sostitutiva euro 272,43 ($2.724,30 \times 10\%$).

In questa ipotesi la quota parte dei contributi a carico del dipendente abbatte esclusivamente l'imponibile dello straordinario soggetto a tassazione sostitutiva in luogo dell'imponibile soggetto a tassazione ordinaria.

In caso invece di retribuzione per straordinari per euro 4.000 avremo:

- contributi euro 367,6 ($4.000 \times 9,19\%$);
- imponibile imposta sostitutiva euro 3.000;
- imposta sostitutiva euro 300 ($3.000 \times 10\%$);
- imponibile soggetto ad imposta ordinaria euro 632,4 ($4.000 - 367,6 - 3.000$).

A differenza dell'esempio precedente in questa ipotesi i contributi abbattano la retribuzione ordinaria anziché essere "spalmati" in proporzione allo straordinario detassato.

In secondo luogo si evidenzia che la C. M. n. 49/E del 2008 ha messo in evidenza alcune ipotesi al verificarsi delle quali il datore di lavoro sarà chiamato ad applicare una c.d. "salvaguardia" in relazione all'applicazione del regime sostitutivo.

Ci riferiamo al caso in cui in via automatica il sostituto applica, ricorrendone i presupposti, l'imposta sostitutiva. Ebbene, qualora si riscontri che la tassazione sostitutiva è meno favorevole (ad esempio in caso in cui non si riesce ad usufruire in misura piena di deduzioni e/o detrazioni spettanti), il sostituto, anche in assenza di rinuncia, applica la tassazione ordinaria. In questa circostanza quindi in sede di conguaglio di fine anno saranno apportati eventuali aggiustamenti; tenendo conto che la C.M. n. 49/E del 2008 ha messo in evidenza che nel caso in cui dal

STUDIO ANTONELLI

conguaglio emergano versamenti in eccesso di imposta sostitutiva sarà possibile effettuare compensazioni con altre ritenute ai sensi del D.P.R. n. 445/1997.

Tuttavia, in sede di dichiarazione dei redditi, il dipendente potrà assoggettare a tassazione ordinaria, se risulta più conveniente, eventuali emolumenti tassati secondo il regime sostitutivo.

Qualora invece, il lavoratore espressamente rinunci all'imposta sostitutiva il datore di lavoro assoggetta le somme in questione a tassazione ordinaria pur ricorrendo i presupposti per la tassazione agevolata. Tuttavia in sede di dichiarazione dei redditi il dipendente potrà applicare l'imposta sostitutiva ove non trattenuta dal sostituto, semprechè ne ricorrano i presupposti.

14. Conguaglio dei compensi corrisposti da terzi.

Per effetto delle modifiche disposte dall'art. 14, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 505/1999, le indennità ed i compensi corrisposti da terzi ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. b) del TUIR (compensi corrisposti da terzi in relazione alla qualifica di lavoratore dipendente) devono essere conguagliate dal soggetto che li eroga.

15. Il conguaglio dei compensi di collaborazione coordinata e continuativa.

Come detto in premessa, le operazioni di conguaglio di fine anno riguardano anche i percettori di redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa da effettuarsi con i medesimi criteri sopra visti per i percettori di redditi di lavoro dipendente. A tale fine il sostituto d'imposta terrà conto:

- delle deduzioni di cui all'art. 10 del TUIR;
- delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13, del TUIR, apportando quelle correzioni che si renderanno necessarie poiché, come detto, le deduzioni variano in funzione del reddito;
- degli oneri detraibili indicati rispettivamente nell'art. 15 del TUIR, quali, ad esempio, interessi su mutui, tasse scolastiche e universitarie, spese sanitarie, polizze vita e contro gli infortuni e così via, a condizione che gli oneri stessi siano stati trattenuti durante il periodo d'imposta ai collaboratori, previa richiesta di questi ultimi e sotto la loro responsabilità.

Al riguardo si evidenzia che la citata C.M. n. 326/E del 1997, al punto 3.5, ha chiarito che il sostituto (nel nostro caso il collaboratore) non può pretendere l'attribuzione della deduzione/detrazione per oneri che, pur essendo compresi nella previsione degli artt. 10 e 15, del TUIR non sono stati sostenuti per il tramite del datore di lavoro, restando comunque ferma la possibilità per il sostituto di acconsentire ad una simile richiesta.

Secondo quanto disposto dall'art. 23, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 e confermato dall'Agenzia delle Entrate con C.M. 26 gennaio 2001, n. 7/E, p. 5.10, ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno, il sostituto (collaboratore) può chiedere al sostituto (committente) di tener conto anche di altri redditi di lavoro dipendente nonché assimilati percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti nel corso dell'anno. La richiesta sarà effettuata consegnando al sostituto d'imposta entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo la certificazione unica (CUD) di cui all'art. 4, commi 6-bis e 6-ter del D.P.R. n. 322/1998 rilasciata dagli altri soggetti erogatori.

16. Conguaglio complessivo (o riassuntivo) a richiesta.

Scopo principale del conguaglio consiste nel rendere, per quanto possibile, definitiva la tassazione in capo ai soggetti percettori di redditi di lavoro dipendente erogati da sostituti d'imposta.

Tale obiettivo viene sicuramente conseguito allorché il datore di lavoro sia uno solo nel corso del periodo d'imposta. Nel caso invece in cui il dipendente percepisca nell'arco dell'anno più redditi di lavoro dipendente da sostituti d'imposta diversi o comunque da altri soggetti, l'art. 23, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 dispone che, ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno, il sostituto (lavoratore dipendente) può chiedere al sostituto di tener conto anche di altri redditi di lavoro dipendente (nonché assimilati) percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti nel corso dell'anno. La richiesta è effettuata consegnando al sostituto d'imposta entro il 12 di gennaio del periodo d'imposta successivo (quindi, nella fattispecie, entro il 12 gennaio 2009) la certificazione unica di cui all'art. 4, commi 6-ter e 6-quater del D.P.R. n. 322/1998 rilasciata dagli altri soggetti erogatori (CUD) e può riguardare anche redditi corrisposti da soggetti che non rivestono la qualifica di sostituto d'imposta (datori di lavoro privati).

Così, ad esempio, se un dipendente nel 2008 ha intrattenuto tre rapporti di lavoro e/o di collaborazione (il primo da gennaio a marzo, il secondo da maggio a settembre e il terzo da ottobre a dicembre compreso) e l'ultimo di essi è in corso al 31 dicembre, consegnando le certificazioni relative ai precedenti due rapporti di lavoro all'ultimo datore di lavoro entro il 12 gennaio 2009, tale soggetto avrà diritto di usufruire del conguaglio complessivo per tutto il 2008. Ne deriva che, qualora il dipendente stesso non abbia conseguito nel 2008 redditi diversi da quelli di lavoro dipendente e diversi da quelli esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (ad esempio interessi su depositi o conti correnti bancari o postali, proventi di titoli pubblici ecc.), lo stesso sarà esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, avendo esaurito il proprio debito tributario nei confronti dell'Erario.

Al riguardo, va sottolineato che l'art. 4, commi 6-ter e 6-quater del D.P.R. n. 322/1998 non contempla l'ipotesi di rilascio anticipato del CUD (rispetto alla naturale scadenza di marzo) allorché il rapporto lavorativo sia ancora in corso alla chiusura dell'anno. Per effetto di tale mancata previsione, i soggetti che svolgono contestualmente più rapporti di lavoro e/o collaborazione difficilmente potranno avvalersi della disposizione relativa al conguaglio complessivo.

Il tenore letterale della norma non sembra consentire l'utilizzo della nuova procedura ove non sia in corso alcun rapporto di lavoro alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce il conguaglio. Infatti la disposizione sembra fare riferimento a tale opportunità ai soli "*.... fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno ...*", escludendo quindi i casi di conguagli riferiti a cessazioni di rapporti avvenute in corso d'anno, ancorché successivamente il dipendente non intrattenga nuovi rapporti di lavoro ovvero non percepisca altri redditi assimilati a quello di lavoro dipendenti.

Come già rilevato la R.M. n. 281/E del 13 agosto 2002 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che il sostituto d'imposta italiano che abbia alle proprie dipendenze soggetti residenti che in forza di un separato contratto di lavoro svolgono attività di lavoro dipendente anche all'estero, non sono obbligati ad effettuare le operazioni di conguaglio "complessivo" tenendo conto anche dei redditi

corrisposti dai datori di lavoro esteri e riconoscendo in detrazione le imposte ivi pagate in via definitiva.

17. Conguaglio riassuntivo “automatico”.

In presenza di successivi rapporti con lo stesso lavoratore dipendente nel corso del 2008, in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio (di fine anno o in corso di anno) il sostituto dovrà tenere conto delle somme e dei valori complessivamente corrisposti al medesimo nel corso dei diversi periodi lavorativi dell'anno, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso ne abbia fatto richiesta (in tal senso si esprime la C.M. n. 326/E del 23 dicembre 1997).

Anche in presenza di successivi rapporti con lo stesso collaboratore ovvero di contemporanea presenza di un rapporto di lavoro dipendente e di collaborazione coordinata e continuativa (ad esempio dirigente che ricopra anche la carica di consigliere di amministrazione della medesima società), in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio (di fine anno o in corso di anno) il sostituto (committente) dovrà tenere conto delle somme e dei valori complessivamente corrisposti al medesimo soggetto nel corso dei diversi periodi lavorativi dell'anno, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso ne abbia fatto richiesta (in tal senso si esprime la C.M. n. 67/E del 2001).

Ugualmente il conguaglio riassuntivo si renderà obbligatorio, seppure in assenza di una specifica richiesta proveniente dal dipendente, nei casi di passaggi di dipendenti da un datore ad un altro senza interruzione del rapporto di lavoro a seguito di trasferimenti della azienda (cessione, conferimento e affitto di azienda) ovvero per effetto di operazioni straordinarie (fusioni o scissioni), successioni dell'impresa individuale e situazioni similari.

Dall'ammontare dell'imposta lorda determinato sul coacervo dei redditi sopra indicati, al netto di eventuali oneri deducibili di cui all'art. 10, del TUIR, i sostituti d'imposta dovranno:

- calcolare l'imposta lorda sul reddito complessivo applicando la ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito;
- ricalcolare della detrazione per carichi di famiglia, tenendo conto del reddito complessivamente erogato o comunicato;
- ricalcolare l'importo delle detrazioni per reddito tenendo conto del reddito complessivamente erogato o comunicato;
- riconoscere, se del caso, eventuali detrazioni di cui all'art. 15 del TUIR;
- sottrarre dall'imposta lorda le detrazioni e determinare l'Irpef netta.

Ottenuta in questo modo l'imposta netta complessivamente dovuta, i sostituti d'imposta detrarranno da essa l'ammontare delle eventuali ritenute fiscali già operate nei vari periodi di paga dai medesimi o da terzi, evidenziando quindi, per ogni dipendente, alternativamente, un ulteriore debito d'imposta (in tal caso, si verte in situazione di cd. “conguaglio a debito”), ovvero un credito di imposta (in tal caso si verte in situazione di cd. “conguaglio a credito”) qualora l'ammontare totale delle ritenute già operate nei vari periodi di paga superi l'ammontare dell'imposta netta complessivamente dovuta.

18. Conguaglio di fine anno a credito.

In via ordinaria, l'operazione di conguaglio di fine anno comporta un prelievo aggiuntivo di imposta nei confronti dei dipendenti, collaboratori o soggetti assimilati. Tuttavia, in determinate circostanze (in particolare nel caso di dipendenti assunti in corso d'anno e che non abbiano avuto altri rapporti di lavoro subordinato ovvero non abbiano conseguito redditi assimilati di cui all'art. 50 del TUIR nell'anno stesso, come pure nell'ipotesi di attribuzione di detrazioni d'imposta per oneri di cui all'art. 15 del TUIR), il lavoratore può risultare creditore d'imposta avendo subito ritenute provvisorie superiori a quelle dovute sull'ammontare complessivo del reddito.

In quest'ultima ipotesi il datore di lavoro, prima di versare l'ammontare delle ritenute fiscali operate nei confronti degli altri soggetti a debito, deve rimborsare i dipendenti a credito, recuperando le somme così restituite mediante compensazione con le imposte trattenute agli altri dipendenti.

Poiché la C.M. n. 238/E del 22 dicembre 2002 ribadisce che il datore di lavoro dovrà comunque restituire l'intero credito residuo, nel caso in cui si riscontri l'effettiva impossibilità di procedere a tali rimborsi per incapienza del monte ritenute sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati il sostituto d'imposta potrà utilizzare ritenute operate relative ad altre categorie di reddito nel mese di effettuazione del conguaglio (ad esempio ritenute sui redditi di lavoro autonomo ovvero su provvigioni, e così via) ovvero anticipare tali somme. Tale ultima restituzione farà sorgere in capo al sostituto d'imposta un credito verso l'Erario che, ai sensi di quanto disposto nel D.P.R. n. 445 del 10/11/1997, potrà essere utilizzato in diminuzione dei successivi versamenti di ritenute.

18.1 Conguaglio a credito a seguito dell'applicazione di ritenuta più elevata.

La C.M. n. 326/E del 23/12/1997 ha previsto la facoltà per i sostituti d'imposta di applicare, nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati una aliquota più elevata di quella che risulterebbe dall'applicazione dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973. In virtù di tale previsione si consente di avvicinare le ritenute applicate durante i periodi di paga alla tassazione che dovrà essere effettuata in sede di conguaglio complessivo ovvero di dichiarazione.

Successivamente, la R.M. n. 199/E del 30 novembre 2001, dell'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, ricorrendo tale fattispecie, i sostituti d'imposta non siano obbligati alla restituzione del credito derivante dalle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto considerato che l'applicazione di una aliquota più elevata di quella che deriva dal ragguaglio al periodo di paga agli scaglioni annui di reddito è stata effettuata su richiesta del percepiente.

19. Il conguaglio a debito incapiente.

Nel caso in cui la retribuzione sulla quale viene eseguito il conguaglio si riveli incapiente rispetto all'ammontare delle ritenute di conguaglio operate entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il dipendente potrà dichiarare per iscritto al sostituto di avere l'intenzione di versare al sostituto stesso l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute (soluzione A), ovvero di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi (soluzione B).

Sugli importi di cui è differito il pagamento (essendosi optato per la soluzione B) si applica l'interesse in ragione dello 0,50 per cento mensile sull'importo trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. In pratica, come si rileva dalle istruzioni

STUDIO ANTONELLI

per la compilazione della certificazione CUD, l'interesse dello 0,50 per cento è dovuto a partire dalla trattenuta effettuata dal mese di marzo, cosicché, ad esempio, ove il conguaglio venga effettuato in gennaio e l'eccedenza di debito sia recuperata interamente nel successivo mese di febbraio, nessun interesse graverà sul dipendente.

L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per incapienza delle retribuzioni o per cessazione del rapporto di lavoro deve essere comunicato al sostituto (lavoratore dipendente o assimilato) che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. Ne consegue che, come precisato dal Ministero delle Finanze nella Circolare n. 326/E del 1997, le operazioni di conguaglio non possono chiudersi con un debito, da cui ne conseguirebbe l'obbligo per il sostituto (dipendente o assimilato) di presentare la dichiarazione dei redditi.

Si ricorda che in vigore dell'art. 51, comma 2, lettera b), del TUIR l'eventuale anticipazione dell'esborso delle ritenute eccedenti per conto dei sostituiti da parte del datore di lavoro, era assimilata ad un sussidio occasionali esente da IRPEF e contributi.

Si pone ora il problema di come considerare tali anticipazioni di imposta, vale a dire se le stesse possano rappresentare un benefit tassato per il dipendente (quale prestito a tasso zero). A tale riguardo riteniamo che in applicazione dei principi generali, il caso di specie possa rientrare nella previsione di esclusione dal reddito se dall'anticipazione, quale prestito a tasso zero emerga un compenso in natura di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro ai sensi del comma 3 dell'art. 51, del TUIR.

20. Ripetizione (c.d. "riapertura") del conguaglio per sanare errori nell'attribuzione delle detrazioni o per conguagliare ulteriori somme o valori.

L'art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce, come visto, che le operazioni di conguaglio di fine anno vanno effettuate "*... entro il 28 febbraio dell'anno successivo...*", termine non prorogabile anche in caso di anno bisestile.

Poiché la ratio della norma è, principalmente, quella di concedere più tempo al sostituto d'imposta, al fine di favorire una più corretta applicazione della legge e rendere, per quanto possibile, definitivo il rapporto tributario con i dipendenti, nel caso di errore nell'attribuzione delle detrazioni in sede di prima liquidazione del conguaglio sarà consentito effettuare, entro e non oltre la fine del mese di febbraio, le correzioni necessarie senza incorrere in irregolarità né sanzioni.

Lo slittamento al 28 febbraio 2009 è relativo ai soli effetti finanziari del conguaglio di fine 2008, il quale potrà incidere (mediante ulteriori ritenute ovvero crediti) sulle retribuzioni dell'anno successivo (2009) erogate fino al 28 febbraio, in cui il conguaglio stesso (o gli aggiustamenti di eventuali errori) viene operato, non variando, ai fini del calcolo materiale, il riferimento agli emolumenti corrisposti e alle ritenute operate nell'anno precedente ovvero entro il 12 gennaio dell'anno in corso (2009).

Pertanto, come affermato dalla C.M. n. 326/E del 1997 (par. 3.5) "*... se necessario, il conguaglio potrà anche essere ripetuto, per esempio, per tener conto di altre somme e valori non considerati in precedenza, purché, in ogni caso, i relativi effetti economici si concludano entro il mese di febbraio dell'anno successivo...*". A tale proposito il Ministero delle Finanze ha altresì precisato

STUDIO ANTONELLI

che le operazioni di conguaglio possono essere effettuate anche non per tutti i sostituiti contemporaneamente.

21. Modalità e termini di versamento delle ritenute.

Come previsto dall'art. 18 del D.Lgs. n. 241/1997, il versamento delle ritenute alla fonte deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento.

Inoltre, con riferimento alle somme pagate entro il 12 gennaio dell'anno successivo rispetto a quello cui si riferiscono, pur trattandosi di redditi di competenza del mese di dicembre, il pagamento a gennaio (entro il giorno 12) non comporta più la necessità di anticipare al 16 gennaio il versamento delle relative ritenute IRPEF.

Stante quanto sopra, si schematizza nel prospetto che segue il comportamento da tenere in merito alla inclusione o meno nel conguaglio di fine anno della retribuzione (somme e valori) relativa al mese di dicembre qualora la stessa sia corrisposta nel mese di gennaio dell'anno successivo (nella fattispecie somme e valori corrisposti entro il 12 gennaio 2009, riferiti al mese di dicembre 2008):

| PAGAMENTO RETRIBUZIONE DI DICEMBRE 2008 | TERMINE DI VERSAMENTO RITENUTE | INCLUSIONE DELLA RETRIBUZIONE NEL CONGUAGLIO DI FINE ANNO 2008 |
|--|---|---|
| ENTRO IL 12/1/2008 | ENTRO IL 16/2/2009 | SI |
| DOPO IL 12/1 ED ENTRO IL 31/01/2009 | ENTRO IL 16/2/2009 | NO |

Per il versamento delle ritenute scaturenti dalle operazioni di conguaglio operate nel mese di dicembre si deve utilizzare l'ordinario codice tributo "1001" previsto per le ritenute operate nei periodi di paga e sulle mensilità aggiuntive, mentre ove le medesime operazioni siano effettuate nei confronti dei collaboratori coordinati e continuativi o di altri percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, si dovrà utilizzare il codice tributo 1004, semprechè il conguaglio venga effettuato con le retribuzioni del mese di dicembre e riguardi detti redditi di collaborazione o assimilati.

Al contrario, nell'ipotesi di conguagli relativi a soggetti percipienti redditi derivanti da rapporti di lavoro dipendente e di collaborazione coordinata e continuativa, si ritiene che ai fini del versamento delle ritenute conseguenti le operazioni di conguaglio di fine anno il sostituto debba utilizzare il codice tributo 1001 senza effettuare alcuna ulteriore distinzione.

Nel caso in cui il sostituto d'imposta effettui il conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo (2009), in concomitanza alla elaborazione delle retribuzioni dei mesi di gennaio o febbraio, i relativi versamenti verranno eseguiti rispettivamente entro il 16 febbraio ovvero entro il 16 marzo 2009.

A questo riguardo il D.M. 22 dicembre 1990 ha istituito il seguente codice tributo:

| CODICE TRIBUTO | DESCRIZIONE |
|-----------------------|---|
| 1013 | RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI MESI DELL'ANNO SUCCESSIVO |

STUDIO ANTONELLI

Pertanto i sostituti d'imposta che effettuano tali operazioni nei primi due mesi dell'anno successivo dovranno utilizzare il cod. 1013 per il versamento - da effettuarsi separatamente rispetto al versamento delle ritenute alla fonte operate sulle retribuzioni del mese - delle maggiori ritenute risultanti dal conguaglio stesso.

Pur in assenza di chiarimenti, si ritiene che il suddetto codice vada utilizzato anche per il versamento dell'imposta di conguaglio effettuato nei primi due mesi dell'anno 2009, relativo ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Circa le modalità di compilazione delle distinte di versamento mod. F24 si precisa, in particolare, che il periodo di riferimento da indicare nell'apposito spazio è costituito dal mese e dall'anno in cui conguaglio è effettivamente operato: ad es. «2008» identifica il conguaglio effettuato a dicembre, ovvero entro il 12 gennaio 2009, «2009» sta ad indicare che il conguaglio di fine anno 2008 è stato effettuato nel mese di gennaio 2009, dopo il 12 gennaio e così via (il codice tributo 1013 segnala per l'appunto che il momento di esecuzione è diverso dall'anno di competenza).

21.1 Versamento delle ritenute e degli interessi dovuti a seguito di conguaglio incapiente.

Come già evidenziato in precedenza, l'art. 23, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che, in caso di incapacienza delle singole retribuzioni a subire il prelievo dell'imposta dovuta all'atto del conguaglio entro il 28 febbraio dell'anno successivo (nella fattispecie, quindi, entro il 28 febbraio 2009), il sostituto (lavoratore dipendente o assimilato) può dichiarare per iscritto al sostituto d'imposta di volergli versare l'importo delle ritenute ancora dovute.

Il Ministero delle Finanze, con Circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 ha chiarito che resta comunque fermo per il sostituto l'obbligo di effettuare il versamento delle ritenute all'Erario entro le ordinarie scadenze (giorno 16 del mese successivo a quello di svolgimento delle operazioni di conguaglio) indipendentemente dal materiale rimborso delle ritenute stesse da parte del sostituto.

In alternativa alla precedente procedura, il sostituto (dipendente e simili) può dichiarare, sempre per iscritto, di autorizzare il sostituto d'imposta (datore di lavoro ecc.) ad effettuare il prelievo anche sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al 28 febbraio. In tal caso sugli importi differiti in periodi di paga successivi alla data del 28 febbraio (retribuzioni corrisposte dopo tale scadenza) – termine entro il quale devono cessare gli effetti economici del conguaglio – si applica l'interesse in ragione dello 0,50% mensile da trattenere e versare nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce.

In altri termini, i suddetti interessi vanno versati cumulativamente all'importo delle ritenute operate nel periodo di paga in cui avviene il recupero delle eccedenze.

Per il versamento all'Erario delle ritenute eccedenti e degli interessi operati successivamente al 28 febbraio 2009, nonché per il versamento dell'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per incapacienza delle retribuzioni (ad esempio per effetto di aspettativa non retribuita) o per cessazione del rapporto di lavoro deve essere comunicato al dipendente o soggetto assimilato che dovrà provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo (ad esempio entro il 15.1.2010) e che dovrà utilizzare il seguente codice tributo:

STUDIO ANTONELLI

| CODICE TRIBUTO | DESCRIZIONE |
|----------------|---|
| 1013 | RITENUTE SU CONGUAGLIO EFFETTUATO NEI PRIMI MESI DELL'ANNO SUCCESSIVO |

Anche in questo caso gli interessi (si ripete, dello 0,50% per ogni mese successivo al 28 febbraio) saranno versati dal soggetto interessato (lavoratore dipendente o contribuente titolare di redditi assimilati) cumulativamente all'importo del tributo.

22. Base imponibile delle addizionali comunali e regionali.

In virtù dell'abrogazione delle deduzioni c.d. no tax area e per carichi di famiglia le addizionali regionali e comunali ritornano ad essere calcolate prendendo a riferimento il reddito complessivo determinato ai fini dell'IRPEF al netto degli oneri deducibili.

Sono esclusi dalla base imponibile dell'addizionale regionale e comunale all'IRPEF i redditi soggetti a tassazione separata; ne consegue che il tributo non si applica sui redditi di cui all'art. 17 del TUIR, quali il TFR e le altre indennità corrisposte per la cessazione del rapporto di lavoro (indennità di preavviso, incentivi all'esodo e così via) nonché gli arretrati di lavoro dipendente e di redditi assimilati. Ugualmente l'addizionale non deve essere trattenuta sulle somme corrisposte agli eredi di lavoratori dipendenti e assimilati deceduti, di cui all'art. 7, comma 3, del TUIR e neppure sui redditi soggetti ad imposta sostitutiva (si pensi alla rivalutazione del TFR).

Resta confermato quanto previsto dall'articolo 50, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e dall'articolo 1, comma 4, del D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360 e cioè che l'addizionale è dovuta se per lo stesso anno l'imposta sul reddito delle persone fisiche al netto delle detrazioni per essa riconosciute e dei crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero di cui all'art. 165 del TUIR risulta dovuta.

23. Pagamento dell'addizionale regionale all'IRPEF.

23.1 Misura delle addizionali regionali.

Le regioni possono deliberare con proprio provvedimento entro il 31 dicembre di ciascun anno la misura della aliquota aggiuntiva con effetto dall'anno successivo. Di norma pertanto le variazioni stabilite nel 2008 avranno effetto per il conguaglio 2009 producendo effetti nella busta paga dal 2010.

A seguito di una modifica introdotta dal D.L. n. 159/2007, le regioni possono tuttavia deliberare che la maggiorazione, se più favorevole per il contribuente rispetto a quella vigente, si applichi anche per il periodo d'imposta al quale si riferisce l'addizionale. Per effetto della modifica introdotta le variazioni di aliquota potranno avere effetto anche per l'anno nel corso del quale il provvedimento è adottato.

In allegato n. 4 si riporta una tabella delle aliquote desunte dal sito internet dell'Agenzia delle entrate.

23.2 Modalità applicative dell'addizionale regionale nei confronti dei percettori di redditi di lavoro dipendente ed assimilati.

23.2.1 Dipendenti.

Nei confronti di lavoratori dipendenti e titolari di redditi assimilati l'addizionale dovrà essere trattenuta dai sostituti d'imposta con le seguenti modalità:

- a) in occasione del conguaglio di fine anno il sostituto d'imposta effettua il computo della addizionale regionale sull'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendenti e assimilati percepiti nell'anno erogati dallo stesso sostituto ovvero anche da altri soggetti (nel caso di richiesta di conguaglio riassuntivo);
- b) a partire dal primo periodo di paga successivo al mese di effettuazione del conguaglio di fine anno, il sostituto d'imposta preleverà l'addizionale regionale in un massimo di 11 rate e comunque non oltre il mese di novembre (nella fattispecie, dell'anno 2009).

Di conseguenza, durante gli ordinari periodi di paga o in occasione della erogazione delle mensilità aggiuntive il datore di lavoro opererà le ritenute di imposta facendo riferimento alle aliquote IRPEF "base" (al netto dell'addizionale) previste dall'art. 12 del TUIR, rinviando ai predetti conguagli il calcolo e la trattenuta sul totale dei redditi corrisposti nel periodo d'imposta dell'addizionale regionale.

Pertanto, nei confronti dei lavoratori dipendenti che hanno mantenuto il rapporto di lavoro per tutto l'anno 2008 con il medesimo sostituto d'imposta, l'intero prelievo della addizionale regionale all'IRPEF avverrà a partire dal primo periodo di paga successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine 2008 che, come precisato nei paragrafi che seguono, potrà essere effettuato nel mese di dicembre 2008 ovvero nei mesi di gennaio o febbraio 2009. Dal momento che il prelievo dell'imposta dovrà concludersi entro il mese di novembre 2009 ne consegue che:

- la trattenuta sarà effettuata in 11 rate di uguale importo se il conguaglio di fine anno 2008 viene eseguito nel mese di dicembre 2008 (e le retribuzioni sono corrisposte nello stesso mese);
- la trattenuta sarà effettuata in 10 ovvero 9 rate di uguale importo, se il conguaglio di fine anno 2008 viene eseguito, rispettivamente, nel mese di gennaio (anche ove il pagamento delle retribuzioni di dicembre sia avvenuta entro il 12/1/2009) ovvero febbraio 2009.

Con il citato comunicato stampa del 14 gennaio 2000 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che, d'accordo con il dipendente, il sostituto d'imposta può stabilire di operare una rateazione di durata inferiore a quella prevista dalla legge. Lo stesso comunicato ha precisato inoltre che una rateazione inferiore a quella prevista è possibile anche su iniziativa del solo sostituto di imposta, semprechè l'ammontare di addizionale, in relazione all'entità di emolumento che si corrisponde, sia tale da giustificarlo. A tale riguardo si evidenzia che è stato ritenuto di importo minimo, tale quindi da giustificare il prelievo in una unica soluzione, l'importo della singola rata di addizionale inferiore ad 1 euro (cfr Nota Operativa 05/2008 INPDAP).

Nel caso di cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno, l'importo delle addizionali deve essere trattenuto in un'unica soluzione nel periodo di paga in cui viene effettuato il conguaglio di fine rapporto. In proposito con C.M. n. 98/E del 17 maggio 2000 è stato precisato che la

STUDIO ANTONELLI

cessazione del rapporto in corso d'anno (es. 2009) obbliga il sostituto d'imposta a trattenere in un'unica soluzione sia l'importo relativo al corrente periodo d'imposta (2009), sia le rate non ancora scadute relative all'addizionale del periodo di imposta precedente (2008) determinate in occasione del conguaglio di fine anno.

Nella medesima sede il Ministero, in risposta ad un quesito in merito alle modalità di rateazione del prelievo in occasione della fattispecie di incapienza della retribuzione dovuta ad aspettativa non retribuita (ed ipotesi similari), ha precisato che il sostituto d'imposta deve prelevare l'importo non ancora trattenuto dalle retribuzioni immediatamente successive, operando in sostanza una riduzione del numero di rate.

La circolare precisa inoltre che, qualora il sostituto non sia in grado di trattenere integralmente l'importo delle addizionali, il medesimo sarà comunque tenuto entro il 16 dicembre (2009), a versare l'importo delle addizionali mancanti. In tale situazione, evidentemente, il sostituto dovrà farsi restituire la somma versata dal sostituito.

Si consideri il seguente esempio.

Conguaglio effettuato a dicembre 2008 e importo della addizionale regionale pari a 220,00 euro da trattenere in 11 rate di 20,00 euro ciascuna.

Il dipendente usufruisce di un periodo di aspettativa non retribuita nei mesi da aprile ad agosto del 2009 (per 5 mesi) e rientra al lavoro dal mese di settembre.

In questo caso le trattenute delle rate devono avvenire nel seguente modo:

| PERIODO | RATA (€) |
|--------------------------|--------------------|
| GENNAIO 2009 | 20,00 |
| FEBBRAIO 2009 | 20,00 |
| MARZO 2009 | 20,00 |
| DA APRILE AD AGOSTO 2009 | NESSUNA TRATTENUTA |

Dal mese di settembre 2009 il sostituto dovrà effettuare il ricalcolo delle residue rate da trattenere da settembre a novembre.

Totale addizionale residua: euro 160,00.

Rate da trattenere nei periodi di paga da settembre a novembre 2009 pari ad euro 53,33 (160,00 : 3).

I sostituti d'imposta sono inoltre tenuti ad indicare distintamente l'importo della addizionale trattenuta in busta paga nella certificazione unica (modello CUD) di cui all'art. 4, commi 6-bis e 6-ter del D.P.R. n. 322/1998 da consegnare ai percipienti entro il mese di febbraio dell'anno successivo ovvero, in caso di cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno, entro 12 giorni dalla richiesta del dipendente.

23.2.2 Percettori di redditi assimilati.

Poiché le regole del conguaglio valgono anche per i redditi assimilati a quello di lavoro dipendente indicati nell'art. 50 del TUIR, i sostituti d'imposta che erogano i predetti redditi dovranno provvedere a fine anno, ovvero a gennaio o febbraio 2009, per i rapporti in corso, a trattenere e versare alle regioni competenti anche l'addizionale regionale all'IRPEF con le modalità previste per i lavoratori dipendenti, semprechè sia previsto un periodo di paga.

Ove ciò non si verifichi poichè non è possibile individuare un periodo di paga, si dovrà tenere conto delle particolari modalità di effettuazione del prelievo.

Così, ad esempio, nel caso di compensi o indennità corrisposti da terzi in un'unica soluzione (si pensi al pagamento di gettoni di presenza corrisposti in relazione alla qualifica di lavoratore dipendente) si dovrà tener conto di quanto precisato dalla R.M. n. 172/E del 22 novembre 2000. Nella citata risoluzione viene previsto che essendo l'erogazione svincolata da rapporti lavorativi che proseguono nell'anno dopo (nel quale le addizionali dovrebbero essere trattenute per rate), si rende obbligatorio per il sostituto d'imposta trattenere l'addizionale regionale (nonché quella comunale) all'atto della liquidazione dei compensi, momento che deve reputarsi coincidente con quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio.

23.2.3 Casi particolari (operazioni straordinarie).

La R.M. n. 248/E del 24 luglio 2002 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito gli adempimenti relativi al prelievo delle addizionali locali (regionale e/o comunale) nell'ipotesi di lavoratori che a seguito della cessione di un ramo di azienda passano alle dipendenze della nuova società senza soluzione di continuità.

In particolare, viene chiarito che ove dall'atto di conferimento risulti la continuazione del rapporto di lavoro con il soggetto subentrante (ad esempio poiché non viene effettuata la liquidazione delle competenze normalmente poste in essere all'atto di una ordinaria cessazione del rapporto di lavoro quali TFR, ferie residue ecc.), il nuovo sostituto d'imposta provvede a prelevare l'importo delle addizionali contabilizzato ma non trattenuto o non ancora interamente trattenuto dal precedente datore di lavoro.

La R.M. n. 248/E del 2002 precisa inoltre che il sostituto d'imposta originario dovrà porre in essere tutti gli adempimenti necessari per consentire al nuovo sostituto di provvedere correttamente e tempestivamente al prelievo dell'importo delle addizionali non trattenuto.

Si ritiene che analoghe modalità di effettuazione del prelievo ricorrano per altre operazioni straordinarie, semprechè nel passaggio da un datore di lavoro ad un altro non intervenga l'interruzione del rapporto lavorativo. Si tratta, ad esempio, dei casi di fusione e scissione di società, di successione della impresa individuale per effetto del decesso del titolare e continuazione della attività da parte degli eredi, di prosecuzione della attività da parte di un solo socio nell'ipotesi del venire meno della pluralità dei soci di società di persone, degli affitti di azienda, della costituzione del diritto di usufrutto sull'azienda e così via.

In tutte queste circostanze sarà il nuovo datore di lavoro a operare la trattenuta delle addizionali contabilizzato ma non trattenuto o non ancora interamente trattenuto dal precedente datore di lavoro.

23.3 Conguaglio a credito di addizionale regionale.

Nel caso in cui il conguaglio di fine anno (o di fine rapporto) si chiuda con un credito di addizionale regionale a favore del lavoratore dipendente o assimilato si pone il problema del rimborso di tale eccedenza.

A questo riguardo si ritiene che, analogamente alle operazioni di conguaglio per l'assistenza fiscale, i sostituti dovranno:

- a) operare una corrispondente riduzione della addizionale relativa alla stessa regione;
- b) in caso di incapienza delle somme sub a), potranno utilizzare anche le ritenute di addizionale relative ad altre regioni nonché le ritenute IRPEF ordinarie così come gli importi trattenuti a titolo di addizionale comunale.

L'ordine di utilizzo sopra proposto è puramente indicativo non essendo richiesta alcuna priorità di utilizzo.

23.4 Versamento dell'addizionale regionale.

23.4.1 Individuazione della Regione competente.

Il pagamento della addizionale regionale dovrà essere effettuato alla Regione competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente, che sarà così individuato:

- a) lavoratori dipendenti e assimilati: il sostituto d'imposta versa le rate di addizionale alla Regione in cui si trova il domicilio fiscale del contribuente al momento di effettuazione del conguaglio di fine anno (da intendersi comunque non già riferito al momento in cui il conguaglio viene effettuato, bensì al termine del periodo d'imposta cui si riferisce l'addizionale, vale a dire il 31 dicembre - cfr. C.M. n. 3/E del 9/1/1998). Come già anticipato, la base imponibile del prelievo dell'addizionale è costituita da tutti i redditi di lavoro dipendente e assimilati sui quali il sostituto effettua le operazioni di conguaglio (decurtati di eventuali oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR trattenuti da datore di lavoro, previa richiesta del dipendente). Inoltre, l'addizionale regionale si applica anche sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti da altri soggetti che il dipendente abbia chiesto di conguagliare, al netto della eventuale addizionale regionale già trattenuta da altri sostituti d'imposta in occasione delle operazioni di conguaglio di fine rapporto effettuate in corso d'anno;
- b) altri contribuenti: la competenza regionale va individuata con riferimento al domicilio fiscale in essere alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'addizionale. Così, ad esempio, nel 2009, in occasione del versamento del saldo IRPEF, il contribuente verserà l'addizionale alla Regione in cui aveva il domicilio fiscale alla data del 31 dicembre 2008.

23.4.2 Modalità e termini di versamento dell'addizionale regionale.

Ai fini del versamento dell'addizionale regionale, il D.Lgs. n. 446/1997 ha esteso a tale imposta le modalità di versamento unificato già previste dal D.Lgs. n. 241 del 9/7/1997 a partire dal mese di maggio del 1998.

Il Ministero delle Finanze ha istituito i seguenti codici tributo per il versamento dell'addizionale regionale:

STUDIO ANTONELLI

| CODICE TRIBUTO | DESCRIZIONE |
|----------------|--|
| 3801 | ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (AUTOTASSAZIONE) |
| 3802 | ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE SOSTITUTI D'IMPOSTA |
| 3803 | ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA A SEGUITO DI ASSISTENZA FISCALE |

In particolare il codice 3802 dovrà essere utilizzato per il pagamento dell'addizionale prelevata in rate a seguito delle operazioni di conguaglio di fine anno 2008 a carico di dipendenti e soggetti assimilati.

I sostituti di imposta effettuano il pagamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui sono state trattenute le rate di addizionale ovvero entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine rapporto, a tal fine utilizzando il modello di versamento unitario F24.

Dal momento che, come evidenziato in precedenza, il prelievo delle rate non potrà protrarsi oltre il mese di novembre 2009, il versamento dell'ultima di esse dovrà essere effettuato dal sostituto d'imposta entro il 16 dicembre 2009.

Si precisa altresì che il numero di rate stabilito dalla legge non può subire modificazioni per effetto di richieste successivamente al conguaglio avanzate dai dipendenti. In altri termini, una volta verificato ed eventualmente concordati con i dipendenti stessi il numero di rate in funzione del mese di effettuazione delle operazioni di conguaglio il sostituto d'imposta tratterrà l'addizionale alle scadenze e nella misura.

Come già rilevato, si ritiene che in caso di cessazione del rapporto di lavoro al 31 dicembre 2007, il versamento della addizionale debba essere effettuato in un'unica soluzione entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione del conguaglio.

In particolare, il predetto modello di versamento dovrà essere compilato indicando nella sezione 4 "Regioni ed enti locali":

- il codice identificativo della Regione (o Provincia autonoma) competente a ricevere l'addizionale in base al domicilio fiscale del dipendente, come sopra individuato;
- il codice tributo 3802;
- il periodo di imposta nella forma "AAAA", vale a dire, nella fattispecie, "2008";
- il dato relativo al numero delle rate nella forma "0101" anche se il versamento dell'addizionale viene suddiviso in rate.

STUDIO ANTONELLI

I CODICI DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME

| | | |
|------------------------|----------------|---------------------|
| 01 – ABRUZZO | 08 – LAZIO | 15 - SARDEGNA |
| 02 – BASILICATA | 09 – LIGURIA | 16 - SICILIA |
| 03 – BOLZANO | 10 – LOMBARDIA | 17 - TOSCANA |
| 04 – CALABRIA | 11 – MARCHE | 18 - TRENTO |
| 05 – CAMPANIA | 12 – MOLISE | 19 - UMBRIA |
| 06 - EMILIA-ROMAGNA | 13 – PIEMONTE | 20 - VALLE D' AOSTA |
| 07 - FRIULI-VENEZIA G. | 14 – PUGLIA | 21 - VENETO |

24. Pagamento della addizionale comunale all'IRPEF.

In base al nuovo articolo 1, comma 3, del D.Lgs. n. 360/1998, i comuni possono disporre, con regolamento, la variazione dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale, nella misura massima dello 0,8 per cento, anziché dello 0,5 per cento, come previsto precedentemente dall'articolo 1, del D.Lgs. n. 360/1998, vigente fino al 31 dicembre 2006. La nuova formulazione della norma non prevede più un tetto massimo entro il quale contenere l'aumento annuale, non essendo più riproposta la precedente disposizione secondo la quale l'incremento annuo non doveva essere superiore a 0,2 punti percentuali.

Il comma 144 della Legge finanziaria per il 2007 inoltre, modifica l'articolo 51, primo periodo, della legge n. 311 del 2004 (legge finanziaria per il 2005), al fine di consentire anche per l'anno 2007 la possibilità di aumentare l'aliquota dell'addizionale comunale a tutti i comuni, compresi quelli che si sono avvalsi in precedenza della facoltà di aumentare l'aliquota dell'addizionale stessa.

Il nuovo comma 3 dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 360 del 1998 conferma che le delibere comunali sono efficaci dalla data di pubblicazione nel sito individuato con decreto del capo del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze 31 maggio 2002, www.finanze.gov.it, (area tematica: Fiscalità Locale, Addizionale Comunale all'Irpef).

In attuazione di tale previsione l'art. 1 del D.M. 31 maggio 2002 precisa che l'istituzione o la variazione dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale comunale all'IRPEF deve effettuarsi nel sito internet www.finanze.gov.it a cura dell'Ufficio federalismo fiscale del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze.

La C.M. n. 92/E del 2001 ha precisato che la pubblicazione nel sito condiziona l'efficacia della delibera ma, una volta intervenuta la pubblicazione stessa, gli effetti della variazione dell'aliquota si producono sin dal primo gennaio dell'anno di inserimento nel sito.

Pertanto, prosegue la C.M. citata, i sostituti d'imposta sono obbligati a tenere conto della nuova aliquota dell'addizionale solo dopo che la delibera di variazione è stata pubblicata nel sito informatico. In particolare, per i rapporti di lavoro interrotti nel corso del periodo d'imposta, ad esempio nel corso del 2008, i sostituti d'imposta hanno l'obbligo di operare il prelievo:

- applicando le aliquote per il 2008 solo se la cessazione sia intervenuta successivamente alla pubblicazione nel sito informatico. Ove l'interruzione del rapporto avvenga prima della pubblicazione nel suddetto sito delle delibere di variazione delle aliquote, resta fermo che l'addizionale comunale all'IRPEF deve

STUDIO ANTONELLI

essere liquidata con applicazione della nuova misura, in sede di presentazione della relativa dichiarazione annuale dei redditi;

- applicando le aliquote del 2007 se all'atto della cessazione del rapporto il comune non abbia reso noto la misura dell'aliquota mediante pubblicazione sull'apposito sito informatico (in tale senso la C.M. n. 7/E del 2001).

Per i soggetti che interrompono il rapporto di lavoro non oltre il 31 dicembre 2008, le operazioni di conguaglio di fine rapporto saranno effettuate in base all'aliquota pubblicata sul sito, semprechè alla data di cessazione del rapporto ne sia intervenuta la pubblicazione.

Per i soggetti il cui rapporto di lavoro è in corso al 31 dicembre 2008 ovvero per i soggetti cessati a tale data, si ritiene che le operazioni di conguaglio di fine anno debbano essere effettuate facendo riferimento all'aliquota pubblicata alla data del 31 dicembre 2008 sul sito.

Pertanto, nell'ipotesi in cui le operazioni di conguaglio di fine anno vengano eseguite anteriormente alla data del 31 dicembre 2008 il conguaglio non potrebbe considerarsi definitivo ove successivamente alla data di effettuazione del conguaglio di fine anno ma entro il 31 dicembre 2008 siano pubblicate sul sito aliquote difformi da quelle utilizzate dal datore di lavoro. In tale evenienza si ritiene che il sostituto d'imposta debba, entro il 28 febbraio 2009, se del caso, riaprire il conguaglio al fine di rettificare in aumento o in diminuzione l'importo delle addizionali comunali determinate in precedenza.

Si fa presente che, come sopra ricordato, il comma 142, lettera b), della Legge finanziaria per il 2007 ha introdotto il nuovo comma 3-bis all'articolo 1 del Decreto Legislativo n. 360 del 1998, che prevede la possibilità per i comuni di stabilire una soglia di esenzione dal pagamento dell'addizionale sulla base del possesso di specifici requisiti reddituali.

24.1 Versamento in acconto dell'addizionale comunale per il 2009.

Il nuovo art. 1, comma 4 del D.Lgs. n. 360/1998 introduce l'obbligo di un versamento in acconto nella misura del 30% dell'addizionale ottenuta applicando alla base imponibile dell'anno precedente le aliquote pubblicate sul sito informatico entro il 31 dicembre del medesimo anno. In caso di pubblicazione della delibera oltre il suddetto termine dovranno utilizzarsi le aliquote in vigore per l'anno precedente.

L'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 1, del D.Lgs. n. 360/1998 precisa che l'acconto non è dovuto dai soggetti che rientrano nella soglia di esenzione deliberata dal comune ai sensi dell'art. 1, comma 3 - bis del D.Lgs n. 360/1998. La C.M. n. 23/E del 2007 ha chiarito che le esenzioni hanno effetto direttamente anche in sede di determinazione dell'acconto se, in base al reddito imponibile dell'anno precedente (2008), il contribuente rientra nella fascia di esenzione deliberata dal comune di residenza. Pertanto prosegue la Circolare, l'esenzione viene applicata automaticamente dal sostituto d'imposta, anche in assenza di specifica richiesta del contribuente, se il reddito imponibile dell'anno precedente rientra nella fascia di esenzione deliberata dal comune di residenza.

In caso di cessazione nel corso dell'anno per il quale l'acconto è dovuto (ad esempio 2009), il sostituto, come chiarisce la medesima Circolare, dovrà indicare nel CUD che non sono state operate le ritenute in acconto in applicazione automatica dell'esenzione.

STUDIO ANTONELLI

Qualora invece siano state trattenute rate di acconto nei confronti di contribuenti che hanno diritto all'esenzione, il sostituto d'imposta provvede alla restituzione nelle mensilità successive e comunque in sede di conguaglio. Se in sede di dichiarazione dei redditi, o in sede di conguaglio di fine anno o per cessazione del rapporto di lavoro nel corso dell'anno, il reddito imponibile risulta superiore alla fascia di esenzione, l'imposta sarà versata dal contribuente, oppure la relativa ritenuta sarà operata dal sostituto d'imposta senza applicazione di sanzioni e interessi.

Relativamente ai redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati, l'acconto viene determinato dal sostituto d'imposta all'atto delle operazioni di conguaglio e trattenuto in nove rate mensili a partire dal mese di marzo.

24.2 Individuazione del comune competente.

L'art. 1, comma 4, del D.Lgs. n. 360/1998, istitutivo dell'addizionale comunale prevedeva che, ai fini dell'individuazione della aliquota da applicare e del Comune a favore della quale effettuare il versamento dell'addizionale, si dovesse fare riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 31 dicembre dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa.

Per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 142 della Legge n. 296/2006, all'art. 1, comma 4, del D.Lgs. sopra citato, per individuare l' aliquota da applicare ed il comune a favore della quale effettuare il versamento dell'addizionale comunale, si dovrà fare riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data del 1° gennaio dell'anno cui si riferisce l'addizionale stessa.

Tenendo conto delle previsioni contenute negli articoli 58 e 59 del D.P.R. n. 600/1973 se ne ricava 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;
- le persone fisiche 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.

Nulla cambia, invece, per quanto riguarda il momento di verifica della residenza per ciò che concerne l'addizionale regionale. Questo rimane fermo, infatti, al 31 dicembre dell'anno di competenza.

Ciò detto, vale la pena di evidenziare che eventuali cambiamenti di residenza intervenuti nel corso del 2008, ad esempio verificatesi nel mese di febbraio, avranno effetti ai soli fini del calcolo dell'addizionale regionale, da conteggiare con riferimento al domicilio al 31 dicembre 2008, mentre invece saranno irrilevanti ai fini di individuare aliquota e comune destinatario del prelievo il quale, come detto sarà individuato con riferimento alla residenza al 1° gennaio 2008.

STUDIO ANTONELLI

Il datore di lavoro, sostituto d'imposta, avrà dunque l'onere, già per le addizionali comunali relative al 2008, di un triplo controllo sulla residenza del dipendente: al primo gennaio 2008, per individuare il Comune di competenza cui va attribuita la relativa addizionale, e al 31 dicembre 2008, per quanto concerne, invece, la Regione e la relativa addizionale, al primo gennaio 2009 per individuare il Comune di competenza cui va attribuita l'acconto relativo all'addizionale.

Così, ad esempio, se un lavoratore dipendente in data 10 novembre 2008 trasferisce la propria residenza anagrafica dal comune di Milano al comune di Bologna, il sostituto d'imposta dovrà effettuare le operazioni di conguaglio di fine anno 2008:

- tenendo conto delle aliquote dell'addizionale regionale per il 2008 vigenti per la Regione Lombardia anziché utilizzare quelle vigenti per l'Emilia Romagna alla data del 31 dicembre 2008, non essendo ancora decorsi sessanta giorni dalla data in cui si è verificata la variazione;
- tenendo conto delle aliquote dell'addizionale comunale per il 2008 vigenti per il comune di Milano ai fini del calcolo del saldo 2008 dovendo individuare il comune competente in forza del domicilio fiscale al 1° gennaio 2008;
- tenendo conto delle aliquote dell'addizionale comunale per il 2008 vigenti per il comune di Milano ai fini del calcolo dell'acconto 2009 dovendo individuare il comune competente in forza del domicilio fiscale al 1° gennaio 2009 e non essendo ancora decorsi sessanta giorni dalla data in cui si è verificata la variazione (10 novembre 2008);

Si precisa, altresì, che le variazioni anagrafiche, oltreché risultanti da certificati di residenza c.d. "storici", possono essere attestati anche da autocertificazione rilasciata dal soggetto interessato.

24.3 Modalità di prelievo e di versamento a saldo della addizionale comunale 2008 e dell'acconto 2009 da parte dei sostituti di imposta.

Ai sensi dell'art. 1, comma 5, del D.Lgs. n. 360/1998, relativamente ai redditi di lavoro dipendente ed ai redditi ad esso assimilati, l'addizionale comunale dovuta a saldo e in acconto è determinata dai sostituti di imposta all'atto di effettuazione delle operazioni di conguaglio.

I sostituti d'imposta sono tenuti a trattenere l'addizionale come segue:

- dipendenti e soggetti assimilati che hanno cessato il rapporto nel 2008: l'addizionale a saldo deve essere trattenuta all'atto della effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine rapporto effettuando il conguaglio con le rate d'acconto versate prima dell'interruzione. Ove l'aliquota utilizzata dal sostituto in occasione del conguaglio si rilevi diversa (inferiore) da quella deliberata dal comune per il 2008, l'addizionale comunale dovrà essere riliquidata in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2008 (mod. 730/2009 ovvero UNICO 2009);
- dipendenti ed altri soggetti assimilati in forza a tutto il 31 dicembre 2008: il calcolo del tributo a saldo sarà effettuato in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno applicando le delibere rese note sull'apposito sito, ovvero, in mancanza, le aliquote dell'addizionale comunale in vigore per l'anno 2007 e, in tal caso, la trattenuta, nonché il conseguente versamento, dovranno essere eseguiti in un massimo di undici rate uguali a partire dal periodo di paga successivo a quello in cui sono effettuate le medesime operazioni di conguaglio. Sulla dilazione non si applicano interessi. Per quanto riguarda il computo e le modalità di prelievo delle rate si rinvia a quanto precisato relativamente alla addizionale

STUDIO ANTONELLI

regionale, anche con riferimento ai casi particolari e di interruzione del rapporto eventualmente avvenuti prima del mese di novembre 2009;

- dipendenti ed altri soggetti assimilati in forza a tutto il 31 dicembre 2008: il calcolo del dell'acconto per il 2009 sarà effettuato in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno applicando le aliquote rese note entro il 31 dicembre 2008 ovvero quelle dell'anno precedente. In tal caso, la trattenuta, nonché il conseguente versamento, dovranno essere eseguiti in un massimo di nove rate uguali a partire dal mese di marzo 2009. Sulla dilazione non si applicano interessi. Per quanto riguarda il computo e le modalità di prelievo delle rate si rinvia a quanto precisato relativamente alla addizionale regionale, anche con riferimento ai casi particolari e di interruzione del rapporto eventualmente avvenuti prima del mese di novembre 2009;
- dipendenti e soggetti assimilati che hanno cessato il rapporto nel 2008: l'acconto 2009 relativo all'addizionale comunale non va trattenuto.

24.4 Conguaglio a credito di addizionale comunale.

Come evidenziato in precedenza, potrebbero verificarsi casi (in verità non ricorrenti) in cui il conguaglio di fine anno (o di fine rapporto) si chiuda con un credito di addizionale comunale a favore del dipendente o assimilati (ad esempio qualora in un precedente rapporto di lavoro nel corso dell'anno sia stata trattenuta addizionale in misura eccedente rispetto a quella dovuta a consuntivo).

In tali evenienze, assumendo come valide le istruzioni fornite in materia di conguaglio per assistenza fiscale dall'Amministrazione finanziaria con Circolare n. 10/E del 2002, il sostituto d'imposta effettua il rimborso utilizzando somme a credito e a debito nell'ambito dei medesimi comuni come pure somme riferite ad un comune diverso da quello in cui il contribuente ha avuto il domicilio fiscale alla data del 1° gennaio 2008.

In caso di incapienza delle somme il sostituto potrà utilizzare anche le ritenute IRPEF ordinarie nonché quelle di addizionale regionale.

Qualora alla fine del periodo d'imposta il credito non sia stato ancora rimborsato, si ritiene opportuno che il sostituto d'imposta ne faccia menzione nelle annotazioni del CUD.

Per completezza si precisa che il contribuente potrà utilizzare il predetto credito in compensazione orizzontale con altri tributi o contributi nel mod. F24 a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo, ma a condizione che venga presentata la dichiarazione dei redditi mod. UNICO.

24.5 Versamento della addizionale comunale a saldo e in acconto.

Il decreto del 5 ottobre 2007 del Ministero dell'economia e delle finanze ha definito le modalità operative per l'effettuazione, a decorrere dal 1 gennaio 2008, del versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF direttamente al comune di riferimento, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 1, comma 143 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

L'articolo 3 dello stesso decreto stabilisce che il versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF è effettuato dai soggetti privati, in acconto ed a saldo, con il modello di versamento F24, evidenziando quanto dovuto a ciascun comune.

STUDIO ANTONELLI

Per consentire il versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF, tramite il modello F24, secondo quanto previsto dal suddetto decreto, la R.M. n. 368/E del 2007 dell'Agenzia delle entrate ha istituito i seguenti codici tributo:

| CODICE TRIBUTO | DESCRIZIONE |
|----------------|--|
| 3848 | ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA - SALDO |
| 3844 | ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF - AUTOTASSAZIONE - SALDO |
| 3846 | ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA - MOD. 730 - SALDO |
| 3847 | ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA - ACCONTO |
| 3843 | ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF - AUTOTASSAZIONE - ACCONTO |
| 3845 | ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA - MOD. 730 - ACCONTO |

Per quanto concerne l'imposta dovuta dai dipendenti in forza alla data del 31 dicembre 2008, il versamento delle rate di addizionale a saldo sarà trattenuto a partire dal mese successivo a quello di effettuazione delle relative operazioni e dovrà essere completato, di norma, entro il 16 dicembre 2009.

Al contrario, qualora il rapporto cessi il 31 dicembre 2008 (così come per le erogazioni di compensi assimilati a quello di lavoro dipendente che avvengono "una tantum") l'addizionale comunale a saldo per il 2008 dovrà essere trattenuta e versata in un'unica soluzione nei modi e nei tempi ordinari. In questa ipotesi si ritiene che nessun acconto per il 2009 vada trattenuto.

Analogamente, ove il rapporto di lavoro abbia termine durante l'anno 2008, le rate residue dovranno essere trattenute e versate in un'unica soluzione.

Per la predisposizione del modello F24 tali codici tributo sono esposti esclusivamente nella sezione "ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI" indicando, nella colonna "CODICE ENTE/CODICE COMUNE" il codice catastale identificativo del comune di riferimento desumibile dalla "Tabella dei codici catastali dei comuni", pubblicata nella sezione "Codici attività e tributo" del sito Internet www.agenziaentrate.gov.it. Per tutti i codici tributo sopraelencati nel campo "anno di riferimento" deve essere indicato l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, espresso nella forma "AAAA". vale a dire "2008" per il versamento del saldo e "2009" per l'acconto.

25. L'applicazione delle addizionali IRPEF ai redditi di collaborazione coordinata e continuativa.

Con la risposta al quesito n. 5.9 contenuta nella C.M. n. 7/E del 26 gennaio 2001, integrata e confermata dalla C.M. n. 67/E del 6 luglio 2001 (p. 4.6.), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che anche per i redditi da collaborazione coordinata e continuativa il sistema di prelievo delle addizionali all'IRPEF è quello tipicamente utilizzato dai sostituti d'imposta per i redditi di lavoro dipendente.

STUDIO ANTONELLI

Pertanto, le addizionali dovute dai collaboratori verranno corrisposte con le seguenti modalità:

- in occasione del conguaglio di fine anno il sostituto d'imposta effettua il computo delle addizionali regionali e comunali per il 2008 sull'ammontare complessivo dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa percepiti nell'anno erogati dallo stesso sostituto ovvero anche da altri soggetti (nel caso di richiesta di conguaglio riassuntivo), potendosi altresì includere eventuali redditi di lavoro dipendente (o altri redditi assimilati);
- in occasione del conguaglio di fine anno il sostituto d'imposta effettua il computo dell'acconto relativo all'addizionale per il 2009 sull'ammontare complessivo dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa percepiti nell'anno 2008 erogati dallo stesso sostituto ovvero anche da altri soggetti (nel caso di richiesta di conguaglio riassuntivo), potendosi altresì includere eventuali redditi di lavoro dipendente (o altri redditi assimilati);
- a partire dal primo mese successivo a quello di effettuazione del conguaglio di fine anno, il sostituto d'imposta preleverà le addizionali per il 2008 in un massimo di 11 rate e comunque non oltre il mese di novembre. A partire dal mese di marzo 2009 e per un numero massimo di nove mesi dovrà invece essere effettuato il versamento dell'acconto di addizionale comunale per il 2009. D'accordo con il collaboratore il committente potrà stabilire di operare una rateazione di durata inferiore a quella prevista dalla legge. Inoltre una rateazione inferiore a quella prevista è consentita, anche su iniziativa del solo sostituto d'imposta semprechè l'ammontare di addizionale, in relazione alla rata di emolumento che si corrisponde, sia di importo tale da giustificarlo (vale a dire sia modesto).

Cercando di adattare tale sistema di prelievo anche al caso in cui i compensi vengano corrisposti in una unica soluzione ovvero senza una periodicità prestabilita, la C.M. n. 67 del 2001 ha precisato che in tale fattispecie le addizionali verranno liquidate all'atto del pagamento del compenso, rinviando la materiale trattenuta ai pagamenti del periodo d'imposta successivo (sulla prima corresponsione utile). Tuttavia, è stato ritenuto possibile anche un prelievo secondo modalità diverse (vale a dire nell'anno stesso) semprechè vi sia accordo tra sostituto e sostituito.

Naturalmente, così come previsto per i redditi di lavoro dipendente, qualora il pagamento in una unica soluzione discenda dalla interruzione del rapporto, il sostituto sarà obbligato a trattenere non solo le addizionali relative ai compensi del periodo d'imposta in corso, ma eventualmente anche le rate relative a compensi del periodo d'imposta precedente.

26. L'applicazione delle addizionali locali all'IRPEF sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Diversamente dal regime di esclusione previsto fino al 31/12/2000 stabilito dall'art. 3, comma 3, lett. c), del TUIR, a decorrere dal 2001 sul reddito convenzionale stabilito dall'art. 51, comma 8-bis, del TUIR si applicheranno anche le addizionali comunale e regionale all'IRPEF. Poiché, come già osservato, il sostituto d'imposta tenuto al versamento dei prelievi locali potrebbe non erogare alcun compenso al dipendente che svolge la propria attività all'estero, si ritiene che, il prelievo delle rate debba comunque essere effettuato dal sostituto d'imposta italiano durante i periodi di paga, anche se non in possesso della corrispondente provvista monetaria.

Ciò premesso, occorre chiedersi quale sia il domicilio fiscale ai fini di individuare l'ente locale competente a ricevere il pagamento del tributo nei casi di soggetti iscritti all'AIRE. Si ritiene che in tali casi si dovrebbe fare riferimento al comune di ultima residenza in Italia, similmente a quanto stabilito dall'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 per i dipendenti della Pubblica

STUDIO ANTONELLI

Amministrazione residenti all'estero e per coloro che si sono trasferiti in "paradisi fiscali" (cfr. art. 2, comma 2-bis, del TUIR).

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli

Allegati: n. 4

STUDIO ANTONELLI

ALLEGATO N. 1

SCAGLIONI DI REDDITO E ALIQUOTE IRPEF IN VIGORE DALL'1/1/2008

| REDDITO PER SCAGLIONI | | ALIQUOTA | IMPOSTA DOVUTA | |
|-----------------------|----------------|----------|---|--|
| OLTRE EURO | E FINO AD EURO | | IMPORTO BASE (FINO A SCAGLIONE PRECEDENTE) | SUI REDDITI INTERMEDI COMPRESI NEGLI SCAGLIONI |
| 0 | € 15.000,00 | 23% | | 23% SULL'INTERO IMPORTO |
| €15.000,00 | € 28.000,00 | 27% | € 3.450,00 | + 27% SULLA PARTE ECCEDENTE 15.000 |
| €28.000,00 | € 55.000,00 | 38% | € 6.960,00 | + 38% SULLA PARTE ECCEDENTE 28.000 |
| €55.000,00 | € 75.000,00 | 41% | € 17.220,00 | + 41% SULLA PARTE ECCEDENTE 55.000 |
| € 75.000,00 | | 43% | € 25.420,00 | + 43% SULLA PARTE ECCEDENTE 75.000 |

Piazza Aurelio Saffi n. 43 - 47100 FORLÌ - Tel. 0543 27342-27317 - Fax 0543 27379
e-mail: segreteria@studioantonelli.fc.it

ALLEGATO N. 2

LE DETRAZIONI D'IMPOSTA PER ONERI
(art. 15 del TUIR, DPR n. 917/1986)

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [c.d. "Nuovo Tuir"]
Nuovo testo risultante dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[vd. c.d. "[vecchio Tuir](#)"]

Art. 15 [ex [art. 13-bis](#)]

Detrazioni per oneri (1)

Versione: 6 Modificativo: L. 24 dicembre 2007, n. 244

Decorrenza: Dal 1° gennaio 2008

Entrata in vigore: Dal 1° gennaio 2004

1. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento (2) dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo (3):

a) gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;

b) gli interessi passivi, e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a **4.000 euro (4)**. L'acquisto della unità immobiliare deve essere effettuato nell'anno precedente o successivo alla data della stipulazione del contratto di mutuo. Non si tiene conto del suddetto periodo nel caso in cui l'originario contratto è estinto e ne viene stipulato uno nuovo di importo non superiore alla residua quota di capitale da rimborsare, maggiorata delle spese e degli oneri correlati. In caso di acquisto di unità immobiliare locata, la detrazione spetta a condizione che entro tre mesi dall'acquisto sia stato notificato al locatario l'atto di intimazione di licenza o di sfratto per finita locazione e che entro un anno dal rilascio l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale. Per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente. La detrazione spetta non oltre il periodo d'imposta nel corso del quale è variata la dimora abituale; non si tiene conto delle variazioni dipendenti da trasferimenti per motivi di lavoro. Non si tiene conto, altresì, delle variazioni dipendenti da ricoveri permanenti in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata. Nel caso l'immobile acquistato sia oggetto di lavori di ristrutturazione edilizia, comprovata dalla relativa concessione edilizia o atto equivalente, la detrazione spetta a decorrere dalla data in cui l'unità immobiliare è adibita a dimora abituale, e comunque entro due anni dall'acquisto. In caso di contitolarità del contratto di mutuo o di più contratti di mutuo il limite di **4.000 euro (4)** è riferito all'ammontare complessivo degli interessi, oneri accessori e quote di rivalutazione sostenuti. La detrazione spetta, nello stesso limite complessivo e alle stesse condizioni, anche con riferimento alle somme corrisposte dagli assegnatari di alloggi di cooperative e dagli acquirenti di unità

immobiliari di nuova costruzione, alla cooperativa o all'impresa costruttrice a titolo di rimborso degli interessi passivi, oneri accessori e quote di rivalutazione relativi ai mutui ipotecari contratti dalla stessa e ancora indivisi. Se il mutuo è intestato ad entrambi i coniugi, ciascuno di essi può fruire della detrazione unicamente per la propria quota di interessi; in caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro la detrazione spetta a quest'ultimo per entrambe le quote; [\(5\)](#)

b-bis) dal 1° gennaio 2007 i compensi comunque denominati pagati a soggetti di intermediazione immobiliare in dipendenza dell'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale per un importo non superiore ad euro 1.000 per ciascuna annualità;

c) le spese sanitarie, per la parte che eccede lire 250 mila [*euro 129,11; n.d.r.*]. Dette spese sono costituite esclusivamente dalle spese mediche e di assistenza specifica, diverse da quelle indicate nell'articolo 10, comma 1, lettera b), e dalle spese chirurgiche, per prestazioni specialistiche e per protesi dentarie e sanitarie in genere. Ai fini della detrazione la spesa sanitaria relativa all'acquisto di medicinali deve essere certificata da fattura o da scontrino fiscale contenente la specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e l'indicazione del codice fiscale del destinatario [\(6\)](#). Le spese riguardanti i mezzi necessari all'accompagnamento, alla deambulazione, alla locomozione e al sollevamento e per sussidi tecnici e informatici rivolti a facilitare l'autosufficienza e le possibilità di integrazione dei soggetti di cui all'[articolo 3](#) della legge 5 febbraio 1992, n. 104, [\(7\)](#) si assumono integralmente. Tra i mezzi necessari per la locomozione [\(8\)](#) dei soggetti indicati nel precedente periodo, con ridotte o impedito capacità motorie permanenti, si comprendono i motoveicoli e gli autoveicoli di cui, rispettivamente, agli [articoli 53](#), comma 1, lettere b), c) ed f), e [54](#), comma 1, lettere a), c), f) ed m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, anche se prodotti in serie e adattati in funzione delle suddette limitazioni permanenti delle capacità motorie. Tra i veicoli adattati alla guida sono compresi anche quelli dotati di solo cambio automatico, purché prescritto dalla commissione medica locale di cui all'articolo 119 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285. Tra i mezzi necessari per la locomozione dei non vedenti sono compresi i cani guida e gli autoveicoli rispondenti alle caratteristiche da stabilire con decreto del Ministro delle finanze. Tra i mezzi necessari per la locomozione dei sordomuti sono compresi gli autoveicoli rispondenti alle caratteristiche da stabilire con decreto del Ministro delle finanze. La detrazione spetta una sola volta in un periodo di quattro anni, salvo i casi in cui dal Pubblico registro automobilistico risulti che il suddetto veicolo sia stato cancellato da detto registro, e con riferimento a un solo veicolo, nei limiti della spesa di lire trentacinque milioni [*euro 18.075,99; n.d.r.*] o, nei casi in cui risultasse che il suddetto veicolo sia stato rubato e non ritrovato, nei limiti della spesa massima di lire trentacinque milioni [*euro 18.075,99; n.d.r.*] da cui va detratto l'eventuale rimborso assicurativo. È consentito, alternativamente, di ripartire la predetta detrazione in quattro quote annuali costanti e di pari importo. La medesima ripartizione della detrazione in quattro quote annuali di pari importo è consentita, con riferimento alle altre spese di cui alla presente lettera, nel caso in cui queste ultime eccedano, complessivamente, il limite di lire 30 milioni [*euro 15.493,71; n.d.r.*] annue. Si considerano rimaste a carico del contribuente anche le spese rimborsate per effetto di contributi o premi di assicurazione da lui versati e per i quali non spetta la detrazione d'imposta o che non sono deducibili dal suo reddito complessivo né dai redditi che concorrono a formarlo. Si considerano, altresì, rimaste a carico del contribuente le spese rimborsate per effetto di contributi o premi che, pur essendo versati da altri, concorrono a formare il suo reddito, salvo che il datore di lavoro ne abbia riconosciuto la detrazione in sede di ritenuta;

c-bis) le spese veterinarie, fino all'importo di lire 750.000 [*euro 387,34; n.d.r.*], limitatamente alla parte che eccede lire 250.000 [*euro 129,11; n.d.r.*]. Con decreto [\(9\)](#) del Ministero delle finanze sono individuate le tipologie di animali per le quali spetta la detraibilità delle predette spese;

c-ter) le spese sostenute per i servizi di interpretariato dai soggetti riconosciuti sordomuti, ai sensi della legge 26 maggio 1970, n. 381;

STUDIO ANTONELLI

d) le spese funebri sostenute in dipendenza della morte di persone indicate nell'[articolo 433](#) del codice civile e di affidati o affiliati, per importo non superiore a 3 milioni di lire [*euro 1.549,37; n.d.r.*] per ciascuna di esse;

e) le spese per frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria, in misura non superiore a quella stabilita per le tasse e i contributi degli istituti statali;

f) i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente non inferiore al 5 per cento da qualsiasi causa derivante, ovvero di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, se l'impresa di assicurazione non ha facoltà di recesso dal contratto, per un importo complessivamente non superiore a lire 2 milioni e 500 mila [*euro 1.291,14; n.d.r.*]. Con decreto [\(10\)](#) del Ministero delle finanze, sentito l'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP), sono stabilite le caratteristiche alle quali devono rispondere i contratti che assicurano il rischio di non autosufficienza. Per i percettori di redditi di lavoro dipendente e assimilato, si tiene conto, ai fini del predetto limite, anche dei premi di assicurazione in relazione ai quali il datore di lavoro ha effettuato la detrazione in sede di ritenuta; [\(11\)](#)

g) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. La necessità delle spese, quando non siano obbligatorie per legge, deve risultare da apposita certificazione rilasciata dalla competente soprintendenza del Ministero per i beni e le attività culturali, previo accertamento della loro congruità effettuato d'intesa con il competente ufficio del territorio del Ministero delle finanze. La detrazione non spetta in caso di mutamento di destinazione dei beni senza la preventiva autorizzazione dell'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, di mancato assolvimento degli obblighi di legge per consentire l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato sui beni immobili e mobili vincolati e di tentata esportazione non autorizzata di questi ultimi. L'Amministrazione per i beni culturali ed ambientali dà immediata comunicazione al competente ufficio delle entrate del Ministero delle finanze delle violazioni che comportano la perdita del diritto alla detrazione; dalla data di ricevimento della comunicazione inizia a decorrere il termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi;

h) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'[articolo 1](#) della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione in Italia e all'estero di mostre e di esposizioni di rilevante interesse scientifico-culturale delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari, nonché per ogni altra manifestazione di rilevante interesse scientifico-culturale anche ai fini didattico-promozionali, ivi compresi gli studi, le ricerche, la documentazione e la catalogazione, e le pubblicazioni relative ai beni culturali. Le iniziative culturali devono essere autorizzate, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali, dal Ministero per i beni e le attività culturali, che deve approvare la previsione di spesa ed il conto consuntivo. Il Ministero per i beni e le attività culturali stabilisce i tempi necessari affinché le erogazioni liberali fatte a favore delle associazioni legalmente riconosciute, delle istituzioni e delle fondazioni siano utilizzate per gli scopi indicati nella presente lettera e controlla l'impiego delle erogazioni stesse. Detti termini possono, per causa non imputabile al donatario, essere prorogati una sola volta. Le erogazioni liberali non integralmente utilizzate nei termini assegnati affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato, o delle regioni e degli enti locali territoriali, nel caso di attività o manifestazioni in

cui essi siano direttamente coinvolti, e sono destinate ad un fondo da utilizzare per le attività culturali previste per l'anno successivo. Il Ministero per i beni e le attività culturali comunica, entro il 31 marzo di ciascun anno, al centro informativo del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze l'elenco nominativo dei soggetti erogatori, nonché l'ammontare delle erogazioni effettuate entro il 31 dicembre dell'anno precedente;

h-bis) il costo specifico o, in mancanza, il valore normale dei beni ceduti gratuitamente, in base ad apposita convenzione, ai soggetti e per le attività di cui alla lettera h);

i) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato; [\(12\)](#)

i-bis) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire [*euro* 2.065,83; *n.d.r.*], a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, nei Paesi non appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) nonché i contributi associativi, per importo non superiore a 2 milioni e 500 mila lire [*euro* 1.291,14; *n.d.r.*], versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie. La detrazione è consentita a condizione che il versamento di tali erogazioni e contributi sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'[articolo 23](#) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e secondo ulteriori modalità idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanarsi ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400; [\(13\)](#)

i-ter) le erogazioni liberali in denaro per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro, in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero secondo altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400; [\(14\)](#)

i-quater) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore a 4 milioni di lire [*euro* 2.065,83; *n.d.r.*], a favore delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Si applica l'ultimo periodo della lettera i-bis).

i-quinquies) le spese, per un importo non superiore a 210 euro, sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica rispondenti alle caratteristiche individuate con decreto [\(15\)](#) del Presidente del Consiglio dei ministri, o Ministro delegato, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, e le attività sportive;

i-sexies) i canoni di locazione derivanti dai contratti di locazione stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e successive modificazioni, **i canoni relativi ai contratti di ospitalità, nonché agli atti di assegnazione in godimento o locazione, stipulati con enti per il diritto allo studio, università, collegi universitari legalmente riconosciuti, enti senza fine di lucro e cooperative**, [\(16\)](#) dagli studenti iscritti ad un corso di laurea presso una università ubicata in un comune diverso da quello di residenza, distante da quest'ultimo almeno 100 chilometri e comunque in una provincia diversa, per unità immobiliari situate

STUDIO ANTONELLI

nello stesso comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi, per un importo non superiore a 2.633 euro;

i-septies) le spese, per un importo non superiore a 2.100 euro, sostenute per gli addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, se il reddito complessivo non supera 40.000 euro;

i-octies) le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, [n. 62](#), e successive modificazioni, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa; la detrazione spetta a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'[articolo 23](#) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

1-bis. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento ([2](#)) per le erogazioni liberali in denaro in favore dei partiti e movimenti politici per importi compresi tra 100.000 [*euro 51,65; n.d.r.*] e 200 milioni di lire [*euro 103.291,38; n.d.r.*] effettuate mediante versamento bancario o postale.

1-ter. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, e fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 19 per cento dell'ammontare complessivo non superiore a 5 milioni di lire [*euro 2.582,28; n.d.r.*] degli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché delle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro delle Comunità europee, ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, in dipendenza di mutui contratti, a partire dal 1° gennaio 1998 e garantiti da ipoteca, per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale. La detrazione è ammessa a condizione che la stipula del contratto di mutuo da parte del soggetto possessore a titolo di proprietà o altro diritto reale dell'unità immobiliare avvenga nei sei mesi antecedenti, ovvero nei diciotto mesi successivi all'inizio dei lavori di costruzione. Con decreto ([17](#)) del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità e le condizioni alle quali è subordinata la detrazione di cui al presente comma.

1-quater. Dall'imposta lorda si detrae, nella misura forfettaria di lire un milione [*euro 516,46; n.d.r.*], la spesa sostenuta dai non vedenti per il mantenimento dei cani guida.

2. Per gli oneri indicati alle lettere c), e), f), i-quinquies) e i-sexies) del comma 1 la detrazione spetta anche se sono stati sostenuti nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12 ([18](#)) che si trovino nelle condizioni ivi previste, fermo restando, per gli oneri di cui alla lettera f), il limite complessivo ivi stabilito. Per gli oneri di cui alla lettera c) del medesimo comma 1 sostenuti nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12 ([18](#)) che non si trovino nelle condizioni previste dal comma 2 del medesimo articolo, affette da patologie che danno diritto all'esenzione dalla partecipazione alla spesa sanitaria, la detrazione spetta per la parte che non trova capienza nell'imposta da esse dovuta, relativamente alle sole spese sanitarie riguardanti tali patologie, ed entro il limite annuo di lire 12.000.000 [*euro 6.197,48; n.d.r.*]. Per le spese di cui alla lettera i-septies) del citato comma 1, la detrazione spetta, alle condizioni ivi stabilite, anche se sono state sostenute per le persone indicate nell'articolo 12 ancorché non si trovino nelle condizioni previste dal comma 2 del medesimo articolo.

3. Per gli oneri di cui alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis) e i-quater) del comma 1 sostenuti dalle società semplici di cui all'articolo 5 la detrazione spetta ai singoli soci nella stessa proporzione prevista nel menzionato articolo 5 ai fini della imputazione del reddito.

ALLEGATO N. 3

ONERI DEDUCIBILI

(art. 10 del TUIR, DPR n. 917/1986)

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [c.d. "Nuovo Tuir"]

Nuovo testo risultante dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#).

[vd. c.d. "[vecchio Tuir](#)"]

Art. 10

Oneri deducibili [\(1\)](#) [\(2\)](#)

Versione: 4

Modificativo: L. 24 dicembre 2007, n. 244

Decorrenza: Vedi note

Entrata in vigore: 1° gennaio 2004

1. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente:

a) i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati;

b) le spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti indicati nell'[articolo 3](#) della legge 5 febbraio 1992, n. 104. Ai fini della deduzione la spesa sanitaria relativa all'acquisto di medicinali deve essere certificata da fattura o da scontrino fiscale contenente la specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e l'indicazione del codice fiscale del destinatario. [\(3\)](#) Si considerano rimaste a carico del contribuente anche le spese rimborsate per effetto di contributi o di premi di assicurazione da lui versati e per i quali non spetta la detrazione d'imposta o che non sono deducibili dal suo reddito complessivo né dai redditi che concorrono a formarlo; si considerano, altresì, rimaste a carico del contribuente le spese rimborsate per effetto di contributi o premi che, pur essendo versati da altri, concorrono a formare il suo reddito;

c) gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria; [\(4\)](#)

d) gli assegni periodici corrisposti in forza di testamento o di donazione modale e, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, gli assegni alimentari corrisposti a persone indicate nell'[articolo 433](#) del codice civile;

d-bis) le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti;

e) i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi [\(5\)](#). Sono altresì deducibili i contributi versati al fondo di cui all'[articolo 1](#) del decreto legislativo 16 settembre 1996, n. 565. I contributi di cui all'[articolo 30](#), comma 2, della legge 8 marzo 1989, n. 101, sono deducibili alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti; [\(6\)](#)

e-bis) i contributi versati alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, [n. 252](#), alle condizioni e nei limiti previsti dall'[articolo 8](#) del medesimo decreto. Alle medesime condizioni ed entro gli stessi limiti sono deducibili i contributi versati alle forme pensionistiche complementari istituite negli Stati membri dell'Unione europea e

negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis (7); (8)

e-ter) i contributi versati, fino ad un massimo di euro 3.615,20, ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale istituiti o adeguati ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera a). Per i contributi versati nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12, che si trovino nelle condizioni ivi previste, la deduzione spetta per l'ammontare non dedotto dalle persone stesse, fermo restando l'importo complessivamente stabilito; (9)

f) le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali, in ottemperanza alle disposizioni dell'articolo 119 del decreto del Presidente della Repubblica 30 marzo 1957, n. 361, e dell'articolo 1 della legge 30 aprile 1981, n. 178;

g) i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'articolo 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato; (10)

h) le indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per disposizioni di legge al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione;

i) le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di 2 milioni di lire [euro 1.032,91; n.d.r.], a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana; (11)

l) le erogazioni liberali in denaro di cui all'articolo 29, comma 2, della legge 22 novembre 1988, n. 516, all'articolo 21, comma 1, della legge 22 novembre 1988, n. 517, e all'articolo 3, comma 2, della legge 5 ottobre 1993, n. 409, nei limiti e alle condizioni ivi previsti; (12)

l-bis) il cinquanta per cento delle spese sostenute dai genitori adottivi per l'espletamento della procedura di adozione disciplinata dalle disposizioni contenute nel Capo I del Titolo III della legge 4 maggio 1983, n. 184; (13)

l-ter) le erogazioni liberali in denaro per il pagamento degli oneri difensivi dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato, anche quando siano eseguite da persone fisiche;

l-quater) le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche,

degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali.

2. Le spese di cui alla lettera b) del comma 1 sono deducibili anche se sono state sostenute per le persone indicate nell'articolo 433 del codice civile. Tale disposizione si applica altresì per gli oneri di cui alla lettera e) del comma 1 relativamente alle persone indicate nel medesimo articolo 433 del codice civile se fiscalmente a carico. Sono altresì deducibili, fino all'importo di lire 3.000.000 [euro 1.549,37; n.d.r.], i medesimi oneri versati per gli addetti ai servizi domestici e all'assistenza personale o familiare. [...]

3. Gli oneri di cui alle lettere f), g) e h) del comma 1 sostenuti dalle società semplici di cui all'articolo 5 si deducono dal reddito complessivo dei singoli soci nella stessa proporzione prevista nel medesimo articolo 5 ai fini della imputazione del reddito. Nella stessa proporzione è deducibile, per quote costanti nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi, l'imposta di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, corrisposta dalle società stesse.

3-bis. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, si deduce un importo fino

all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione ed in proporzione alla quota di possesso di detta unità immobiliare. Sono pertinenze le cose immobili di cui all'articolo 817 del codice civile, classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche. Per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata.

Note:

(1) Vedasi l'[art. 3](#), comma 5, D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito dalla L. 27 luglio 1994, [n. 473](#), secondo cui i riferimenti a disposizioni dell'[art. 10](#) del presente testo unico delle imposte sui redditi, riguardanti oneri per i quali è riconosciuta la detrazione di imposta, contenuti in disposizioni legislative emanate anteriormente alla data di entrata in vigore del citato decreto n. 330/1994, si intendono come fatti alle corrispondenti disposizioni dell'[art. 13-bis](#) (qui rinumerato come [art. 15](#)).

(2) Vedasi:

- l'[articolo 30](#) della legge 8 marzo 1989, n. 101, concernente la deducibilità dei contributi annuali versati alle Comunità ebraiche;

- l'[articolo 37](#), comma 2, della legge 6 dicembre 1991, n. 394, concernente la possibilità di beneficiare di deduzioni fiscali, fino ad un massimo del 25% del reddito imponibile, in contropartita alla cessione gratuita, allo Stato o ad altri soggetti pubblici e privati di cui alle lettere a) e b) del comma 2-bis dell'[articolo 114](#) del TUIR, di immobili di interesse artistico o archeologico, vincolati ai sensi della legge 29 giugno 1939, n. 1497;

- l'[art. 78](#), commi 25 e 26, L. 30 dicembre 1991, n. 413, ai fini del controllo sugli oneri deducibili e detraibili;

- l'[art. 17](#), comma 1, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, recante "*Riordino della finanza degli enti territoriali*", circa l'istituzione dell'imposta comunale sugli immobili e la indeducibilità della stessa ai fini delle imposte sui redditi;

- l'[art. 2](#), comma 2, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, circa la indeducibilità dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti da cessioni di azienda o di partecipazioni di controllo o di collegamento;

- gli [artt. 1](#) e [50](#), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, circa la indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) e dell'addizionale regionale all'Irpef;

- l'[art. 70](#) ("*Disposizioni in materia di asili nido*"), comma 6, L. 28 dicembre 2001, n. 448, circa la deducibilità dal reddito delle spese di partecipazione alla gestione dei micro-nidi e dei nidi nei luoghi di lavoro;

- l'[art. 59](#) ("*Deducibilità delle erogazioni liberali a favore della ricerca sulle malattie neoplastiche*"), L. 27 dicembre 2002, [n. 289](#);

- l'[art. 14](#) ("*Onlus e terzo settore*"), D.L. 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, [n. 80](#), circa le liberalità in denaro o in natura erogate in favore di onlus di cui all'[art. 10](#), commi 1, 8 e 9, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, e di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale;

- l'[art. 1, comma 466](#), L. 23 dicembre 2005, n. 266, circa l'addizionale concernente la produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico, indeducibile ai fini delle imposte sul reddito.

(3) Circa la certificazione della spesa sanitaria relativa all'acquisto di medicinali, effettuata a decorrere dal 1° gennaio 2008, vedasi l'[art. 39](#), comma 3, D.L. 1° ottobre 2007, n. 159, convertito dalla L. 29 novembre 2007, [n. 222](#).

(4) Per le norme di attuazione della presente disposizione, vedasi l'[art. 3](#) del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42.

Vedasi inoltre l'[art. 1, comma 63](#), L. 27 dicembre 2006, n. 296.

(5) I contributi versati dai lavoratori dipendenti che aderiscono all'emersione del lavoro sommerso, ai sensi dell'[art. 1](#), comma 4, L. 18 ottobre 2001, n. 383, sono considerati oneri deducibili ai sensi del presente articolo (cfr. C.M. 11 ottobre 2001, [n. 88/E](#)).

(6) La L. 8 marzo 1989, [n. 101](#), reca "*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione delle Comunità ebraiche italiane*".

Vedasi anche:

- gli [artt. 10](#), comma 4, e [11](#), comma 6, L. 20 settembre 1980, n. 576, recante "*Riforma del sistema previdenziale forense*";

- l'[art. 9](#), L. 3 gennaio 1981, n. 6, recante "*Norme in materia di previdenza per gli ingegneri e gli architetti*";

- l'[art. 10](#), L. 20 ottobre 1982, n. 773, recante "*Riforma della Cassa nazionale di previdenza ed assistenza a favore dei geometri*";

- l'[art. 10](#), L. 29 gennaio 1986, n. 21, recante "*Riforma della Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei dottori commercialisti*";

- l'[art. 11](#), comma 5, L. 12 aprile 1991, n. 136, recante "*Riforma dell'Ente previdenziale di previdenza ed assistenza per i veterinari*";

- l'[art. 12](#), comma 6, L. 5 agosto 1991, n. 249, recante: "*Riforma dell'Ente di previdenza e assistenza per i consulenti del lavoro*";

- l'[art. 11](#), comma 5, L. 30 dicembre 1991, n. 414, recante "*Riforma della Cassa nazionale di previdenza e assistenza a favore dei ragionieri e periti commerciali*";

- l'[art. 38](#) ("*Contributi pensionistici di lavoratori dipendenti che ricoprono cariche elettive o funzioni pubbliche e disposizioni in materia di sgravi contributivi*"), commi 1, 2 e 3, L. 23 dicembre 1999, n. 488.

(7) Parole così sostituite alle precedenti "e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze [4 settembre 1996](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996, e successive modificazioni, emanato in attuazione dell'[articolo 11](#), comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239" dall'[art. 1](#), comma 83, lett. b), L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

Ai sensi del successivo comma 88 la disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione in G.U. del decreto previsto dall'[art. 168-bis](#), D.P.R. n. 917/1986; fino al periodo di imposta precedente continuano ad applicarsi

le disposizioni vigenti al 31 dicembre 2007.

(8) Vedasi l'[art. 13](#), comma 2, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, circa i contratti di assicurazione che prevedono la copertura di più rischi aventi un regime fiscale differenziato.

(9) Lettera così sostituita dall'[art. 1](#), comma 197, lett. a), L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal 1° gennaio 2008.

(10) Vedasi l'[art. 13](#), comma 5, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, secondo cui la deducibilità dal reddito imponibile delle erogazioni liberali a favore di organizzazioni non governative di cui alla legge 26 febbraio 1987, [n. 49](#), prevista dalla presente lettera g), è consentita a condizione che per le medesime erogazioni il soggetto erogante non usufruisca delle detrazioni d'imposta di cui all'[articolo 13-bis](#) (ora [art. 15](#)), comma 1, lettera i-bis), di questo testo unico.

(11) Per le modalità con cui documentare le erogazioni liberali ai fini della deduzione vedasi il [D.M. 12 dicembre 1988](#).

(12) La L. 22 novembre 1988, [n. 516](#), reca "*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione italiana delle Chiese cristiane*".

STUDIO ANTONELLI

avventiste del 7° giorno"; per le modalità di deduzione vedasi il [D.M. 1° dicembre 1989](#).

La L. 22 novembre 1988, [n. 517](#), reca "*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Assemblee di Dio in Italia*"; per le modalità di deduzione vedasi il [D.M. 1° dicembre 1989](#).

La L. 5 ottobre 1993, [n. 409](#), reca "*Integrazione dell'intesa tra il Governo della Repubblica italiana e la Tavola valdese, in attuazione dell'[articolo 8](#), terzo comma, della Costituzione*"; per le modalità di deduzione vedasi il [D.M. 11 dicembre 1993](#).

Vedasi anche:

- l'[art. 16](#) ("*Deduzione agli effetti IRPEF*"), L. 12 aprile 1995, n. 116, recante "*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia (UCEBI)*";

- l'[art. 26](#) ("*Deduzione agli effetti IRPEF*"), L. 29 novembre 1995, n. 520, recante "*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e la Chiesa Evangelica Luterana in Italia (CELI)*".

[\(13\)](#) Vedasi:

- la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate [n. 77/E](#) del 28 maggio 2004;

- il [D.P.C.M. 28 giugno 2005](#).

STUDIO ANTONELLI

ALLEGATO N. 4

TABELLA ADDIZIONALE REGIONALE 2008

| REGIONE | CODICE REGIONE | SCAGLIONI DI REDDITO | | | | ALIQUOTA AGGIUNTIVA | ALIQUOTA TOTALE |
|-----------------------|----------------|----------------------|-----------|---------------------|-----------|---------------------|-----------------|
| ABRUZZO | 01 | | QUALSIASI | | | 0,50 % | 1,40 % |
| BASILICATA | 02 | | QUALSIASI | | | | 0,90 % |
| BOLZANO | 03 | | QUALSIASI | | | | 0,90 % |
| CALABRIA | 04 | FINO A EURO | 15.000,00 | | | | 0,90 % |
| | | OLTRE EURO | 15.001,00 | FINO A EURO | 20.000,00 | 0,30 % | 1,20 % |
| | | OLTRE EURO | 20.001,00 | FINO A EURO | 25.000,00 | 0,40 % | 1,30 % |
| | | OLTRE EURO | 25.000,00 | | | 0,50 % | 1,40 % |
| CAMPANIA | 05 | | QUALSIASI | | | 0,50 % | 1,40 % |
| EMILIA ROMAGNA | 06 | FINO A EURO | 15.000,00 | | | 0,20 % | 1,10 % |
| | | OLTRE EURO | 15.000,00 | FINO A EURO | 20.000,00 | 0,30 % | 1,20 % |
| | | OLTRE EURO | 20.000,00 | FINO A EURO | 25.000,00 | 0,40 % | 1,30 % |
| | | OLTRE EURO | 25.000,00 | | | 0,50 % | 1,40 % |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 07 | | QUALSIASI | | | | 0,90 % |
| LAZIO | 08 | | QUALSIASI | | | 0,50 % | 1,40 % |
| LIGURIA ¹ | 09 | FINO A EURO | 25.000,00 | | | | 0,90 % |
| | | OLTRE EURO | 25.000,00 | | | 0,50 % | 1,40 % |
| LOMBARDIA | 10 | FINO A EURO | 15.493,71 | | | | 0,90 % |
| | | OLTRE EURO | 15.493,71 | FINO A EURO | 30.987,41 | 0,40 % | 1,30 % |
| | | OLTRE EURO | 30.987,41 | | | 0,50 % | 1,40 % |
| MARCHE | 11 | FINO A EURO | 15.500,00 | | | | 0,90 % |
| | | OLTRE EURO | 15.500,00 | FINO A EURO | 31.000,00 | 0,30 % | 1,20 % |
| | | OLTRE EURO | 31.000,00 | | | 0,50 % | 1,40 % |
| MOLISE | 12 | | QUALSIASI | | | 0,50 % | 1,40 % |
| PIEMONTE | 13 | FINO A EURO | 15.000,00 | | | | 0,90 % |
| | | OLTRE EURO | 15.000,00 | | | 0,50 % | 1,40 % |
| PUGLIA | 14 | FINO A EURO | 28.000,00 | | | | 0,90 % |
| | | OLTRE EURO | 28.000,00 | | | 0,50 % | 1,40 % |
| SARDEGNA | 15 | | QUALSIASI | | | | 0,90 % |
| SICILIA | 16 | | QUALSIASI | | | | 1,40 % |
| TOSCANA | 17 | | QUALSIASI | | | | 0,90 % |
| TRENTO | 18 | | QUALSIASI | | | | 0,90 % |
| UMBRIA | 19 | FINO A EURO | 15.000,00 | | | | 0,90 % |
| | | DA EURO | 0 | FINO A EURO | 28.000,00 | 0,20 % | 1,10 % |
| | | DA EURO | 0 | FINO A EURO | 55.000,00 | 0,20 % | 1,10 % |
| | | DA EURO | 0 | FINO A EURO E OLTRE | 75.000,00 | 0,20 % | 1,10 % |
| VALLE D'AOSTA | 20 | | QUALSIASI | | | | 0,90 % |
| VENETO ² | 21 | FINO A EURO | 29.500,00 | | | | 0,90 % |
| | | OLTRE EURO | 29.500,00 | | | 0,50 % | 1,40 % |

1

L.R. LIGURIA 28-04-2008, n. 9

Art. 3 - Variazione dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito.

1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008, l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito (IRE), di cui all' articolo 50 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), per i soggetti aventi un reddito complessivo ai fini dell'addizionale regionale IRE non superiore ad euro 25.000,00, è fissata nella misura prevista dall' articolo 50, comma 3, primo periodo, del d.lgs. 446/1997 senza alcuna maggiorazione regionale.

2. Per i soggetti aventi un reddito complessivo ai fini dell'addizionale regionale IRE superiore ad euro 25.000,00, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008, l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito (IRE), di cui all' articolo 50 del d.lgs. 446/1997, da applicarsi all'intero ammontare del reddito complessivo, è fissata nella misura prevista dall' articolo 50, comma 3, primo periodo, del d.lgs. 446/1997, maggiorata nella misura dello 0,50 per cento, fatto salvo quanto previsto al successivo comma 3.

3. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008 per i soggetti aventi un reddito complessivo, ai fini dell'addizionale regionale IRE compreso fra euro 25.000,01 ed euro 25.126,77, l'imposta determinata ai sensi del comma 2 è ridotta di un importo pari al prodotto tra il coefficiente 0,986 e la differenza fra euro 25.126,77 ed il reddito complessivo del soggetto ai fini dell'addizionale regionale IRE.

Art. 4 - Riduzione dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito per carichi di famiglia.

1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008, per i soggetti aventi fiscalmente a carico almeno quattro figli, l'addizionale regionale IRE è fissata nella misura prevista dall' articolo 50, comma 3, primo periodo, del d.lgs. 446/1997, senza alcuna maggiorazione regionale.

2

Legge regionale VENETO 17-12-2007, n. 36 , Art. 1

Art. 1 - Determinazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF.

1. Per gli anni 2008 e 2009 l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di seguito chiamata addizionale regionale IRPEF, di cui all'[articolo 50 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446](#) "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni all'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali" e successive modificazioni, è determinata per i soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF superiore ad euro 29.500,00 nella misura dell'1,4 per cento.

2. Per gli anni 2008 e 2009, per i soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non superiore a euro 29.500,00, l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF è fissata nella misura dello 0,9 per cento, come previsto dal comma 3 dell'[articolo 50 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446](#).

3. Per gli anni 2008 e 2009, per i soggetti di cui al comma 1 aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF compreso tra euro 29.501,00 e euro 29.650,00, l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF è determinata, in termini percentuali, sottraendo al coefficiente 1 il rapporto tra l'ammontare di euro 29.235,00 e il reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF del soggetto stesso. L'aliquota così determinata è arrotondata alla quarta cifra decimale; l'ultima cifra decimale è arrotondata per eccesso o per difetto a seconda che la cifra decimale immediatamente successiva sia non inferiore o inferiore a cinque.

4. Per gli anni 2008 e 2009 l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF resta confermata nella percentuale dello 0,9 per cento per i soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non superiore ad euro 50.000,00 aventi fiscalmente a carico, ai sensi del comma 3 dell'[articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#) "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi", tre figli. Qualora i figli siano a carico di più soggetti, l'aliquota dello 0,9 per cento si applica solo nel caso in cui la somma dei redditi imponibili ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non sia superiore ad euro 50.000,00. La soglia di reddito imponibile di cui al presente comma è innalzata di euro 10.000,00 per ogni figlio a carico oltre il terzo.

5. Resta altresì confermato quanto stabilito dal comma 5 dell'[articolo 1 della legge regionale 26 novembre 2005, n. 19](#).

Regione Abruzzo

LEGGE REGIONALE N. 44 DEL 12-12-2006 REGIONE ABRUZZO

Determinazione delle aliquote Irap e addizionale regionale Irpef e misure per il risanamento del sistema sanitario regionale

--- omissis ---

8. A decorrere dall'anno d'imposta 2007, l'aliquota dell'**addizionale** regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui al comma 3 dell'art. 50 del D.Lgs n. 446 del 1997 è fissata all'1,4%.

--- omissis ---

Regione Calabria

Art. 25 legge n° 9 16-5-2007(Disposizioni in materia di addizionale Irpef)

1. A decorrere dal 1 gennaio 2008 l'aliquota relativa all'addizionale regionale IRPEF, disposta con l'articolo 1, comma 1, della legge regionale 7 agosto 2002, n. 30, è determinata per come di seguito specificato:

- a. 0,90 per cento, per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'addizionale stessa, non superiore a 15.000 euro;
- b. 1,2 per cento, per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'addizionale stessa, compreso tra 15.001 Euro e 20.000 Euro;
- c. 1,3 per cento, per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'addizionale stessa, compreso tra i 20.001 Euro e 25.000 euro;
- d. 1,4 per cento per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'addizionale stessa, superiore a 25.000 euro.

Regione Campania

Deliberazione della Giunta Regionale CAMPANIA 20 marzo 2007, n. 460

Approvazione del Piano di Rientro dal disavanzo e di riqualificazione e razionalizzazione del Servizio Sanitario Regionale ai fini della sottoscrizione dell'Accordo tra Stato e Regione Campania ai sensi dell'[art. 1, comma 180, della legge n. 311/2004](#).

--- omissis ---

il [comma 277](#) che integra l'[art. 1, comma 174, della L. 30 dicembre 2004, n. 311](#) prevedendo che in assenza di adozione da parte della Regione di provvedimenti di ripianamento del disavanzo di gestione entro il 31 maggio, si applicano comunque, con riferimento all'anno di imposta 2006, nella misura massima le aliquote dell'addizionale IRPEF e le maggiorazioni dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive;

--- omissis ---

Regione Emilia-Romagna

LEGGE REGIONALE EMILIA-ROMAGNA N. 19 DEL 20-12-2006

DISPOSIZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA

ARTICOLO 2

Variazione dell'aliquota dell'Addizionale regionale all'IRPEF

1. A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, l'aliquota dell'Addizionale regionale all'IRPEF è fissata nella misura seguente:

- a) 1,1 per cento, per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'Addizionale stessa, non superiore a 15.000 euro;
- b) 1,2 per cento, per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'Addizionale stessa, compreso tra 15.001 euro e 20.000 euro;
- c) 1,3 per cento, per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'Addizionale stessa, compreso tra 20.001 euro e 25.000 euro;
- d) 1,4 per cento per i contribuenti con reddito imponibile, ai fini dell'Addizionale stessa, superiore a 25.000 euro.

Regione Lazio

Dal periodo d'imposta decorrente dal 1° Gennaio 2006 l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF è stabilita nella misura dell' 1,4%. L'aumento automatico per il 2006 nella misura massima dello 0,50%, rientra tra i provvedimenti previsti dal comma 174 dell' art. 1 della legge n° 311 del 30 Dicembre 2004 (legge Finanziaria per il 2005) come modificata dal comma 277 dell'art. 1 della legge n° 266 del 23 Dicembre 2005 (legge finanziaria per il 2006). I sostituti d'imposta pertanto dovranno applicare l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF all'1,4% con il conguaglio di fine rapporto o di fine anno sui redditi di lavoro dipendente e assimilato. Se il rapporto di lavoro cessa in corso d'anno i sostituti d'imposta applicano l'aliquota in vigore all'atto dell'interruzione, che pertanto, non potrà considerarsi definitiva. Del conguaglio non effettuato verrà data notizia al sostituto sul CUD. In questo caso sarà il dipendente , in qualità di contribuente a dover regolarizzare il proprio debito di imposta all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi (modello unico o 730/2007 redditi 2006). I contribuenti diversi dai lavoratori dipendenti liquidano l'addizionale regionale al momento della dichiarazione dell'imposta sui redditi, sulla base della propria residenza fiscale al 31 Dicembre dell'anno precedente (nel 2007 per l'addizionale relativa al 2006). Per il periodo d'imposta decorrente dal 1° Gennaio 2007 l'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef è confermata all'1,4% come previsto dalla deliberazione della Giunta Regionale n°748 del 27/10/2006 pubblicata sulla [G.U. della Repubblica n°265 del 14 Novembre 2006](#).

Regione Liguria

A decorrere dal periodo di imposta 2007 (Legge regionale n. 43 del 14 dicembre 2007) l'addizionale regionale all'IRPEF, è così rideterminata.

| | |
|---|--|
| Redditi fino a 20.000,00 euro | 0.90% sull'intero ammontare del reddito imponibile |
| Redditi oltre a 20.000,00 euro | 1.40% sull'intero ammontare del reddito imponibile |
| Per i redditi compresi tra 20.000,01 euro e 20.101,42 euro l'imposta determinata con l'aliquota del 1.40% è ridotta di un importo pari al prodotto tra i coefficienti 0.986 e la differenza tra euro 20.101,42 ed il reddito imponibile ai fini della addizionale regionale | |

L.R. LIGURIA 28-04-2008, n. 9

Art. 3 - Variazione dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito.

1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008, l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito (IRE), di cui all' articolo 50 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), per i soggetti aventi un reddito complessivo ai fini dell'addizionale regionale IRE non superiore ad euro 25.000,00, è fissata nella misura prevista dall' articolo 50, comma 3, primo periodo, del d.lgs. 446/1997 senza alcuna maggiorazione regionale.

2. Per i soggetti aventi un reddito complessivo ai fini dell'addizionale regionale IRE superiore ad euro 25.000,00, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008, l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito (IRE), di cui all' articolo 50 del d.lgs. 446/1997, da applicarsi all'intero ammontare del reddito complessivo, è fissata nella misura prevista dall' articolo 50, comma 3, primo periodo, del d.lgs. 446/1997, maggiorata nella misura dello 0,50 per cento, fatto salvo quanto previsto al successivo comma 3.

3. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008 per i soggetti aventi un reddito complessivo, ai fini dell'addizionale regionale IRE compreso fra euro 25.000,01 ed euro 25.126,77, l'imposta determinata ai sensi del comma 2 è ridotta di un importo pari al prodotto tra il coefficiente 0,986 e la differenza fra euro 25.126,77 ed il reddito complessivo del soggetto ai fini dell'addizionale regionale IRE.

Art. 4 - Riduzione dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito per carichi di famiglia.

1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2008, per i soggetti aventi fiscalmente a carico almeno quattro figli, l'addizionale regionale IRE è fissata nella misura prevista dall' articolo 50, comma 3, primo periodo, del d.lgs. 446/1997, senza alcuna maggiorazione regionale.

Regione Lombardia

Il Consiglio Regionale della Lombardia nella seduta del 28 dicembre 2007 con legge del Consiglio Regionale n. 35, ha approvato le nuove aliquote dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche residenti in Lombardia con decorrenza dall'anno d'imposta 2008.

L'addizionale regionale all'IRPEF si calcola applicando al reddito imponibile le seguenti aliquote previste per scaglioni di reddito:

- a) fino a Euro 10.329,14 - 0,9%
- b) oltre Euro 10.329,14 fino a Euro 15.493,71 - 0,9%
- c) oltre Euro 15.493,71 fino a Euro 30.987,41 - 1,3%

- d) oltre Euro 30.987,41 fino a Euro 69.721,68 - 1,4%
- e) oltre Euro 69.721,68 - 1,4%

Rif. normativi: l.r. 10/2003; l.r. 35/2007

Regione Marche

Legge regionale 11 ottobre 2005, n. 24. Assestamento del bilancio 2005.

1. L'articolo 39 della l.r. 24 dicembre 2004, n. 29 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione. Legge finanziaria 2005) è sostituito dal seguente:
"Art. 39 - (Rideterminazione dell'addizionale regionale all'IRPEF).
1. A decorrere dall'anno 2005, l'addizionale regionale all'IRPEF di cui all'articolo 1, comma 7, della l.r. 19 dicembre 2001, n. 35 (Provvedimenti tributari in materia di addizionale regionale all'IRPEF, di tasse automobilistiche e di imposta regionale sulle attività produttive), rideterminata dall'articolo 1, comma 2, della l.r. 22 dicembre 2003, n. 25 (Ulteriori provvedimenti tributari in materia di imposta regionale sulle attività produttive, di addizionale regionale all'IRPEF e di tasse automobilistiche regionali) è rideterminata secondo i seguenti scaglioni di reddito:
a) fino ad euro 15.500,00 0,9 per cento
b) oltre euro 15.500,00 fino ad euro 31.000,00 1,2 per cento
c) oltre euro 31.000,00 1,4 per cento."

Regione Molise

LEGGE REGIONALE MOLISE N. 42 DEL 28-12-2006 MISURE DI CONTENIMENTO DELLA SPESA PUBBLICA REGIONALE ED INTERVENTI IN MATERIA DI TRIBUTI REGIONALI. **ARTICOLO 4**

Interventi in materia di tributi regionali 1. A decorrere dal 1° gennaio 2007:

- l'aliquota dell'Addizionale Regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui al comma terzo dell'articolo 50 del Decreto Legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997 è fissata nella misura massima dell'1,4%;
- l'aliquota dell'Imposta regionale sulle Attività Produttive (Irap) è fissata, ai sensi dell'articolo 16, comma terzo del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, nella misura del 5,25% con riferimento al valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione Molise; è fatta salva l'esenzione disposta con articolo 14, comma quarto, della Legge Regionale 7 febbraio 2005 n. 5;
- l'aliquota dell'imposta regionale della benzina per autotrazione di cui all'articolo 2 della Legge Regionale 31 dicembre 2004 n. 38 è fissata nella misura massima di Euro 0,0258227 per litro di benzina erogato;
- l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano di cui all'articolo 3 della legge regionale 31 dicembre 2004, n. 39, così come modificata dalla legge regionale 12 aprile 2006, n. 3, è fissata:
- per gli usi civili, di cui al comma 3, dell'art. 3, nella misura unica di Euro 0,030987;
- per gli usi industriali, di cui al comma 4, dell'art. 3, nella misura unica di Euro 0,0062.

Regione Piemonte

Legge regionale PIEMONTE 28-12-2007, n. 29 , Art. 1

Art. 1 - (Modifiche alla [legge regionale 4 marzo 2003, n. 2](#)) 1. L'[articolo 1 della legge regionale 4 marzo 2003, n. 2](#) (Legge finanziaria per l'anno 2003) è sostituito dal seguente: "Art. 1. (Aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche IRPEF)

1. A decorrere dal 1° gennaio 2008 l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, di cui all'[articolo 50, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446](#) (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), è determinata nella misura dello 0,9 per cento per i redditi fino a euro 15.000,00 e nella misura dell'1,4 per cento per i redditi superiori a euro 15.000,00.

2. Le aliquote sono applicate sul reddito complessivo determinato ai fini IRPEF, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta."

Regione Puglia

Deliberazione G.Reg. PUGLIA 18-12-2007, n. 2204 , Allegato

[Testo]

1. di fare propria la proposta dell'Assessore al Bilancio e Programmazione;

2. di stabilire che, al fine di assicurare la copertura dei disavanzi di gestione in materia di spesa sanitaria, a decorrere dal 1° gennaio 2008, l'addizionale regionale Irpef, di cui al comma III, [art. 50, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446](#) è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le aliquote indicate a fianco dei seguenti scaglioni, previsti dall'[art. 11 del D.P.R. n. 917 del 1986](#) e successive modifiche ed integrazioni:- per i redditi compresi nel primo scaglione (fino a -15.000): 0,9%;- per i redditi compresi nel secondo scaglione (oltre -15.000 fino a -28.000): 0,9%;- per i redditi compresi nel terzo scaglione (oltre -28.000 fino a -55.000): 1,4%- per i redditi compresi nel quarto scaglione (oltre -55.000 fino a -75.000): 1,4%- per i redditi compresi nel quinto scaglione (oltre -75.000): 1,4%. In caso di modifica degli scaglioni di reddito attualmente vigenti, l'aliquota dell'addizionale pari allo 0,9% permarrà sul primo scaglione di reddito, l'aliquota dell'addizionale pari allo 0,9% permarrà sul secondo scaglione di reddito, mentre l'aliquota dell'addizionale pari allo 1,4% permarrà sui successivi scaglioni;

3. di pubblicare il presente provvedimento nel Bollettino Ufficiale della Regione Puglia;

4. di disporre che il presente provvedimento sia pubblicato, entro il 31 dicembre 2007, nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Regione Sicilia

LEGGE REGIONALE SICILIA N. 12 DEL 02-05-2007
Misure per il risanamento del sistema sanitario regionale,
Interventi in materia di assistenza farmaceutica convenzionata.

ARTICOLO 1

Innalzamento dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive

1. In coerenza con il patto nazionale per la salute per il triennio 2007-2009 e ai fini dell'accesso al fondo transitorio di cui all'articolo 1, comma 796, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, con decorrenza dall'anno di imposta 2008:

- a) l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di cui all'articolo 50, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 è fissata all'1,4 per cento;
- b) le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) vigenti nella Regione, ai sensi del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modifiche e integrazioni, e dell'articolo 7 della legge regionale 26 marzo 2002, n. 2 e all'articolo 60 della legge regionale 28 dicembre 2004, n. 17, fatti salvi comunque i regimi di esenzione, sono innalzate al limite massimo del 5,25 per cento.

2. Le maggiori entrate derivanti dall'aumento dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al comma 1, stimate in euro 287 milioni per ciascun anno, sono destinate al finanziamento della maggiore spesa sanitaria 2007-2009.

3. In attuazione dell'articolo 1, comma 796, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, qualora si verificano le condizioni ivi previste, l'Assessore regionale per la sanità ne dà comunicazione all'Assessore regionale per il bilancio e le finanze, il quale è autorizzato ad adottare, con riferimento all'anno di imposta successivo, il provvedimento di riduzione delle aliquote di cui al comma 1.

Regione Umbria

Nell'anno **2006** sono stati confermati ai fini dell'IRPEF gli scaglioni 2005.

Per l'anno 2007 sono stati modificati gli scaglioni ai fini dell'imponibile IRPEF e, conseguentemente, l'applicazione dell'addizionale all'IRPEF della Regione Umbria si è così modificata:

Anno 2007

| Scaglioni di reddito | Aliquota per scaglione |
|-------------------------------------|-------------------------------|
| fino ad € 15.000,00 | 0,9% |
| da € 0 fino ad € 28.000,00 | 1,1% |
| da € 0 fino ad € 55.000,00 | 1,1% |
| da € 0 fino ad € 75.000,00 ed oltre | 1,1% |

Regione Veneto

Legge regionale VENETO 17-12-2007, n. 36 , Art. 1

Art. 1 - Determinazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF.

1. Per gli anni 2008 e 2009 l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche di seguito chiamata addizionale regionale IRPEF, di cui all'[articolo 50 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446](#) "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni all'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali" e successive modificazioni, è determinata per i soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF superiore ad euro 29.500,00 nella misura dell'1,4 per cento.
2. Per gli anni 2008 e 2009, per i soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non superiore a euro 29.500,00, l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF è fissata nella misura dello 0,9 per cento, come previsto dal comma 3 dell'[articolo 50 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446](#).
3. Per gli anni 2008 e 2009, per i soggetti di cui al comma 1 aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF compreso tra euro 29.501,00 e euro 29.650,00, l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF è determinata, in termini percentuali, sottraendo al coefficiente 1 il rapporto tra l'ammontare di euro 29.235,00 e il reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF del soggetto stesso. L'aliquota così determinata è arrotondata alla quarta cifra decimale; l'ultima cifra decimale è arrotondata per eccesso o per difetto a seconda che la cifra decimale immediatamente successiva sia non inferiore o inferiore a cinque.
4. Per gli anni 2008 e 2009 l'aliquota dell'addizionale regionale IRPEF resta confermata nella percentuale dello 0,9 per cento per i soggetti aventi un reddito imponibile ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non superiore ad euro 50.000,00 aventi fiscalmente a carico, ai sensi del comma 3 dell'[articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#) "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi", tre figli. Qualora i figli siano a carico di più soggetti, l'aliquota dello 0,9 per cento si applica solo nel caso in cui la somma dei redditi imponibili ai fini dell'addizionale regionale IRPEF non sia superiore ad euro 50.000,00. La soglia di reddito imponibile di cui al presente comma è innalzata di euro 10.000,00 per ogni figlio a carico oltre il terzo.
5. Resta altresì confermato quanto stabilito dal comma 5 dell'[articolo 1 della legge regionale 26 novembre 2005, n. 19](#).