

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 05/03/2003 n. 15

## Oggetto:

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

## Testo:

### INDICE:

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

\*\*\*\*\*

Con la presente circolare si forniscono ulteriori precisazioni sulla nuova disciplina dell'IRPEF introdotta dall'articolo 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ad integrazione delle indicazioni gia' fornite con la circolare n. 2 del 15 gennaio 2003, concernente i primi chiarimenti sulla materia. Si illustrano, inoltre, le altre disposizioni recate dalla medesima legge n. 289 del 2002 in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e di imposta sul valore aggiunto.

- 1) Articolo 2, commi 1, 2 e 10: chiarimenti in ordine al primo modulo di riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche
  - 1.1 Applicazione delle nuove deduzioni e detrazioni d'imposta: adempimenti dei sostituti d'imposta

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

In ordine alle modalita' di riconoscimento delle detrazioni d'imposta,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Come gia' chiarito con la circolare n. 2 del 2003, per consentire che la tassazione effettuata in corso d'anno sui compensi erogati sia quanto piu' possibile vicina a quella effettiva - che, ovviamente, sara' realizzata solo in sede di conguaglio di fine anno -, se nel corso del periodo di imposta le retribuzioni aumentano per effetto, ad esempio, di una promozione, il sostituto ridetermina l'importo della deduzione spettante sulla base del nuovo reddito complessivo e provvede ad adeguare le ritenute

a decorrere dal periodo di paga nel quale la retribuzione risulta modificata.

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

Per quanto riguarda i rapporti di lavoro a tempo indeterminato di durata, preventivamente nota, inferiore all'anno (ad esempio rapporti che iniziano o che terminano nel corso dell'anno) devono essere seguite le indicazioni fornite dalla circolare n. 2 del 2003 in ordine ai rapporti di lavoro dipendente a tempo determinato. Si ricorda, in particolare, che occorre riportare anche la deduzione teorica base (che ammonta a euro 3.000) al periodo di durata del rapporto di lavoro.

Tuttavia, anche in tali casi il sostituto puo' invitare i dipendenti a fornire, ove lo ritengano opportuno, gli elementi che consentano un'applicazione piu' precisa della nuova deduzione. Se, ad esempio, il dipendente assunto dichiara di non possedere altri redditi, il sostituto deve assumere, ai fini del calcolo della deduzione spettante, l'intero importo della deduzione teorica base (euro 3.000), a partire dalla corresponsione della prima retribuzione. Resta fermo che la ulteriore deduzione teorica di euro 4.500, prevista specificamente per i lavoratori dipendenti, deve essere comunque riportata al periodo di lavoro.

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

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

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

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

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

Con riferimento a quei compensi aggiuntivi che sono corrisposti nell'anno successivo a quello in cui e' stato risolto il rapporto di lavoro, in assenza di un periodo di lavoro nell'anno, si deve, pertanto, ritenere che tale deduzione non possa essere riconosciuta. In tale ipotesi, infatti, la maggior deduzione per lavoro dipendente non puo' essere riportata al periodo di lavoro svolto nell'anno di corresponsione degli emolumenti, come prescritto dall'art. 10-bis, comma 2.

Puo' invece essere riconosciuta, anche in sede di applicazione delle ritenute, la deduzione teorica base di 3000 euro, sempreche' il sostituto richieda espressamente di volerne usufruire. La richiesta da parte del

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

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

In relazione alla fattispecie considerata spettano al sostituto, sempreché ne faccia richiesta, anche le detrazioni di cui all'articolo 13 atteso che in base alla normativa vigente esse non devono essere riportate al periodo di lavoro. Resta inteso che sarà cura del sostituto stesso non richiedere il riconoscimento delle detrazioni a più sostituti per il medesimo periodo d'imposta.

### 1.3 Irregolare applicazione delle nuove deduzioni e detrazioni

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

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

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

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

### 1.4 Emolumenti arretrati di lavoro dipendente

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

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

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

Occorre, infatti, ricordare che l'art. 7, comma 3, del Tuir stabilisce che, in caso di morte dell'avente diritto alla prestazione, i redditi, imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, devono essere

determinati a norma delle disposizioni relative alla categoria di reddito di appartenenza e tassati separatamente secondo le disposizioni degli articoli 17 e 18 del Tuir, anche se non rientranti tra i redditi indicati nello stesso articolo 16 del medesimo testo unico.

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

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

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

#### 1.5 Redditi derivanti da rapporti collaborazione coordinata e continuativa

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

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

Proprio in considerazione delle peculiarita' che caratterizzano i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa puo' verificarsi che l'attivita' lavorativa venga resa, nello stesso periodo d'imposta, nei confronti di piu' committenti.

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

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

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

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

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

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

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

## a) Erogazione di compensi con cadenza periodica

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

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

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

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

Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, come gia' precisato, devono essere effettuate dal sostituto d'imposta se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. Tale dichiarazione, resa dal sostituto, avra' effetto anche per i periodi d'imposta successivi.

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

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

## b) Erogazione del compenso in unica soluzione

Se il sostituto d'imposta corrisponde il compenso in un'unica soluzione nel corso del periodo d'imposta, sia l'attribuzione della deduzione di cui all'articolo 10-bis che l'attribuzione delle detrazioni devono essere commisurate all'intero ammontare del compenso, atteso che nell'ipotesi considerata non e' necessario fare una proiezione dei compensi per periodo d'imposta. Si precisa che la deduzione di cui all'articolo 10-bis e le detrazioni andranno attribuite interamente al momento dell'effettuazione delle ritenute e non sara' necessario effettuare alcun ragguaglio al periodo di paga.

## c) Erogazione del compenso in piu' soluzioni con cadenza variabile

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

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

Il committente, sulla base delle disposizioni vigenti, deve applicare la deduzione di cui all'articolo 10-bis del Tuir, necessaria per garantire la progressivita' dell'imposizione, fin dalla corresponsione del primo compenso, commisurandola all'ammontare erogato. In occasione della corresponsione degli ulteriori compensi in corso d'anno, il sostituto dovra' rideterminare la deduzione spettante sulla base del nuovo reddito

complessivo e provvedere ad adeguare le ritenute.

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

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

Per quanto concerne l'attribuzione della deduzione di cui all'articolo 10-bis, la stessa, in quest'ultima ipotesi, dovra' essere applicata fin dalla corresponsione del primo compenso, commisurandola all'ammontare complessivo degli emolumenti che si presume di corrispondere nel corso del periodo d'imposta. Atteso che i pagamenti non sono effettuati con cadenze periodiche determinate, la deduzione non potra' essere ragguagliata al periodo di paga e pertanto sara' attribuita fin dalla corresponsione del primo compenso.

- 2) Art. 2, comma 5: proroga e modificazioni della detrazione dall'IRPEF del 36% per gli interventi di recupero edilizio su unita' abitative

L'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 proroga al 30 settembre 2003 il termine di vigenza dell'agevolazione consistente nella detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche del 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, introdotta dall'articolo 1 della legge n. 449 del 27 dicembre 1997.

La disposizione in commento, inoltre, riduce l'importo massimo della spesa sul quale calcolare la percentuale di detrazione spettante da euro 77.468,53 a euro 48.000.

Analogamente a quanto gia' previsto dall'articolo 9, comma 1, della legge n. 448 del 28 dicembre 2001, la disposizione in commento stabilisce che per i lavori realizzati nel corso del 2003, nel caso in cui gli stessi concretizzino la prosecuzione di interventi iniziati in data anteriore al 1 gennaio 2003, ai fini della determinazione dell'importo massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione, occorre tener conto anche delle spese sostenute negli anni pregressi. Pertanto, per le spese sostenute nel corso del 2003, per lavori iniziati in anni precedenti, si avra' diritto all'agevolazione solo se la spesa sulla quale e' stata calcolata la detrazione fruita in anni precedenti, non abbia superato il limite complessivo di 48.000 euro. Si ricorda che il limite di spesa su cui applicare la percentuale del 36 per cento, al fine di determinare la detrazione in esame, va riferito alla persona fisica per singola unita' immobiliare sulla quale sono effettuati gli interventi di recupero.

Resta fermo che per i lavori realizzati nell'anno 2003 e non costituenti prosecuzione di interventi iniziati negli anni precedenti, la detrazione potra' essere calcolata sull'importo di euro 48.000.

Si fa presente che, qualora per la stessa unita' abitativa vengano proseguiti nel corso del 2003 interventi di manutenzione iniziati in anni precedenti e al contempo vengano sostenute spese per interventi iniziati nel 2003 l'importo massimo di spesa sostenuta nel 2003 sul quale calcolare la detrazione spettante non potra' comunque superare la misura complessiva di euro 48.000.

Esempi:

- 1) Lavori iniziati nel 2002 e proseguiti nel 2003

Spese sostenute nel 2002	Euro 20.000	
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 30.000	
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 28.000	

2) Lavori iniziati nel 2001, proseguiti nel 2002 e poi ancora nel 2003

Spese sostenute nel 2001	Euro 15.000
Spese sostenute nel 2002	Euro 18.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 20.000
Spese massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 15.000

3) Lavori iniziati nel 2001, proseguiti nel 2002, e poi ancora nel 2003

Spese sostenute nel 2001	Euro 18.000
Spese sostenute nel 2002	Euro 30.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 10.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 0

4) Lavori iniziati nel 2002 e proseguiti nel 2003 e nuovi interventi iniziati nel 2003 relativi alla stessa unita' abitativa

Spese sostenute nel 2002	Euro 35.000
Spese sostenute in prosecuzione nel 2003	Euro 20.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003 per interventi in prosecuzione	Euro 13.000

Spesa sostenuta nel 2003 per un nuovo intervento di ristrutturazione	Euro 40.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003 per il nuovo intervento di ristrutturazione	Euro 35.000

Spesa totale ammessa a fruire della detrazione per il 2003	Euro 48.000 (13.000 + 35.000)
--	-------------------------------

Tra le tipologie di interventi di ristrutturazione edilizia ammessi a godere del beneficio della detrazione del 36% sono stati inseriti quelli di bonifica dall'amianto. La previsione inserita dal legislatore in merito alla bonifica dall'amianto s'inquadra nel sistema agevolativo di cui all'art.1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni, quindi si rende applicabile sulla base dei presupposti oggettivi e soggettivi previsti dalla norma. L'ambito di applicazione, pertanto, e' circoscritto alle unita'



immobiliari a carattere residenziale.

L'articolo in commento conferma inoltre che in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unita' immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di ristrutturazione, le quote di detrazione non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi d'imposta all'acquirente persona fisica dell'unita' immobiliare. Si ricorda che, come gia' si e' avuto modo di chiarire, in particolare con la circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998, il diritto alla detrazione per le spese di ristrutturazione si trasferisce al soggetto che acquista la titolarita' dell'immobile anche nell'ipotesi di successione o donazione. Con la nuova disposizione contenuta nel comma 5 dell'articolo 2 della legge n. 289 del 2002 viene pero' stabilito che nell'ipotesi di trasferimento mortis causa dell'unita' abitativa oggetto di ristrutturazione il beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene. Resta fermo che qualora la detenzione dell'immobile venga esercitata congiuntamente da piu' eredi la detrazione potra' essere ripartita tra gli stessi in parti uguali.

La nuova disposizione stabilisce che la detrazione spettante in relazione agli oneri sostenuti nell'anno 2003 venga ripartita obbligatoriamente in dieci quote annuali di pari importo.

In deroga a tale previsione, l'ultimo periodo del comma 5 del citato articolo 2, stabilisce che per i contribuenti di eta' superiore a 75 anni ed a 80 anni la detrazione possa essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali di pari importo. Si precisa che il requisito dell'eta' previsto dalla citata disposizione deve essere posseduto al 31 dicembre 2003.

La disposizione si rende applicabile alle quote di detrazione da far valere per il periodo d'imposta 2003, anche se riferite a spese sostenute in anni precedenti. Pertanto, ad esempio, il contribuente che abbia compiuto alla data del 31 dicembre 2003 80 anni di eta' ed abbia effettuato lavori di ristrutturazione nel 2002, ripartendo la quota di spesa detraibile in dieci anni, potra' ripartire la residua parte di detrazione spettante in tre quote di pari importo da far valere nei successivi periodi d'imposta e, pertanto, potra' usufruirne con riferimento ai periodi d'imposta 2003, 2004 e 2005.

L'agevolazione si applica, per espressa previsione legislativa, solo ai soggetti che siano proprietari o titolari di altro diritto reale sull'unita' abitativa oggetto di intervento. Non possono pertanto beneficiare di tale disposizione i soggetti che abbiano la mera detenzione dell'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi, come ad esempio l'inquilino o il comodatario.

3) Art. 2, comma 6: proroga e modificazioni della detrazione dall'IRPEF del 36% per l'acquisto di immobili ristrutturati

L'articolo 2, comma 6, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede una proroga dei termini per fruire della detrazione d'imposta, introdotta dall'articolo 9, comma 2, della legge n. 448 del 28 dicembre 2001, in favore degli acquirenti e degli assegnatari di unita' abitative collocate in fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie.

In particolare, l'acquirente o l'assegnatario possono fruire di una detrazione dall'IRPEF del 36 per cento calcolata, indipendentemente dal valore effettivo degli interventi eseguiti, su un ammontare forfetario pari al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione.

Considerato che l'articolo 2, comma 5, della legge n. 289 del 2002 in commento ha fissato un nuovo limite massimo di spesa sul quale calcolare la percentuale di detrazione per gli interventi di recupero edilizio su unita' abitative spettante nel periodo d'imposta, che non potra' comunque superare la misura complessiva di euro 48.000, si fa presente che a partire dal 1 gennaio 2003 la detrazione del 36% dell'ammontare forfetario pari al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione, non puo' superare il predetto importo.

Il vecchio limite, fissato a 77.468,53 euro, potra' essere applicato solo in relazione agli atti di acquisto stipulati entro il 30 giugno 2003, aventi ad oggetto unita' immobiliari site in edifici ristrutturati dai costruttori o dalle cooperative edilizie entro il 31 dicembre 2002. In tale

particolare ipotesi, infatti, continua a trovare naturale applicazione la disposizione contenuta nel richiamato art. 2, comma 9, della legge n.448 del 2002.

Cio' premesso si precisano i termini e le condizioni entro i quali si puo' fruire della detrazione:

. l'acquisto o l'assegnazione dell'immobile ristrutturato deve avvenire entro il 30 giugno 2004. Si fa presente che con il termine immobile s'intende la singola unita' abitativa. L'agevolazione, infatti, non e' condizionata alla cessione o assegnazione delle altre unita' immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, cosi' che ciascun acquirente puo' beneficiare della detrazione in relazione al proprio acquisto o assegnazione;

. l'unita' immobiliare ceduta o assegnata deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 31, comma 1, lettere c) e d), della legge n. 457 del 5 agosto 1978, riguardanti l'intero fabbricato;

. i predetti lavori devono essere realizzati dall'impresa di costruzione o ristrutturazione o dalla cooperativa edilizia entro il 31 dicembre 2003.

Viene confermato dalla norma in commento l'obbligo di ripartire la detrazione in dieci rate annuali costanti.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'articolo 1, comma 4, lettera b), del decreto interministeriale del 9 maggio 2002, n. 153, per fruire dell'agevolazione in discorso non occorre inviare la comunicazione, preventiva all'inizio dei lavori, al centro operativo di Pescara.

4) Art. 2, comma 6: proroga dell'aliquota IVA del 10% per le prestazioni di assistenza domiciliare e gli interventi di recupero del patrimonio edilizio

L'art. 2, comma 6, ha prorogato al 30 settembre 2003 il termine di scadenza dell'agevolazione prevista in materia d'IVA dall'art.7, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 dicembre 1999, n. 488, che prevede la possibilita' di applicare l'aliquota IVA del 10% a determinate prestazioni relative a servizi considerati "ad alta intensita' di lavoro" quali le prestazioni di assistenza domiciliare e determinate prestazioni nel settore edilizio.

Detta proroga e' stata disposta a seguito dell'approvazione della direttiva comunitaria del 3 dicembre 2002 (direttiva 2002/92/CE) che ha autorizzato gli Stati membri a prolungare la durata di applicazione dell'agevolazione.

Il beneficio in discorso riguarda:

- a) le prestazioni di assistenza domiciliare in favore di anziani ed inabili adulti, di soggetti affetti da disturbi psichici o mentali, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, di handicappati psicofisici, di minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza;
- b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (si tratta degli interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia).

L'art. 7 in questione prevede inoltre che l'aliquota IVA del 10 % si applica in quei casi in cui non sia previsto un trattamento fiscale piu' favorevole nell'art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e nelle tabelle allegate al medesimo D.P.R.. Non si rende applicabile, pertanto, nelle ipotesi in cui le prestazioni usufruiscono gia' dell'aliquota IVA ridotta del 4% o del regime di esenzione.

L'art. 2, comma 6, della legge finanziaria 2003 si e' limitato a prorogare al 30 settembre 2003 il termine stabilito (31 dicembre 2002) dall'art.7 della legge n. 488 del 1999, senza apportare alcuna modifica alla disposizione originaria.

Pertanto, per quanto riguarda l'ambito e le modalita' di applicazione della agevolazione, si rinvia ai chiarimenti gia' forniti sull'argomento.

In particolare, per quanto riguarda le prestazioni di assistenza domiciliare, la circolare n. 247 del 29 dicembre 1999 ha fornito chiarimenti in merito ai soggetti che possono usufruire dell'aliquota IVA del 10%, che si rende applicabile "alle prestazioni di assistenza domiciliare rese da

società', da imprese individuali e da enti privati non aventi finalità di assistenza sociale", che andrebbero assoggettate, in base alla normativa generale, all'aliquota IVA del 20%. La stessa circolare ha altresì individuato i soggetti esclusi dalla norma in questione in quanto già beneficiari di un regime più agevolato.

Sulla medesima materia, con le circolari n. 98 del 17 maggio 2000 e n. 54 del 19 giugno 2002 è stato precisato che le prestazioni di assistenza domiciliare hanno la finalità di evitare il ricovero in case di riposo o altre strutture assistenziali e che devono conseguentemente essere rese nel luogo dove il soggetto svolge la sua vita familiare. Non possono pertanto considerarsi tali, ed essere ricondotte alla disposizione agevolativa in questione, le prestazioni di assistenza rese ad ammalati ricoverati temporaneamente presso ospedali o case di cura oppure in comunità'.

Per quanto riguarda le prestazioni nel settore edilizio si rinvia alle circolari n.71/E del 7 aprile 2000 e n. 247/E del 29 dicembre 1999 che hanno ampiamente illustrato detta materia.

#### 5) Art.2, comma 12: incaricati alle vendite a domicilio

L'art.2, comma 12, modifica il regime di tassazione dei compensi relativi alle prestazioni rese dagli incaricati alle vendite a domicilio, di cui all'art.19 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114.

In particolare, attraverso la sostituzione dell'art. 25, comma sesto, primo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, viene stabilito che i predetti compensi sono assoggettati ad imposizione attraverso l'applicazione di una ritenuta alla fonte, a titolo di imposta, con l'aliquota applicabile al primo scaglione di reddito, commisurata all'ammontare delle provvigioni percepite, ridotto del 22 % a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito.

Il previgente testo dell'art. 25-bis, comma 6, prevedeva che la ritenuta alla fonte a titolo di imposta fosse operata, sempre con applicazione dell'aliquota stabilita dall'art. 11 del TUIR per il primo scaglione di reddito, sull'intero ammontare delle provvigioni percepite.

L'introduzione della deduzione forfetaria è dettata dalla opportunità di bilanciare, attraverso una più equa ponderazione dell'imponibile, l'aumento dell'aliquota applicabile al primo scaglione di reddito, stabilito dall'art.2, comma 1, lettera c) della legge n. 289 del 27 dicembre 2002.

#### 6) Art.19, comma 3: detrazione dall'IRPEF del 36% per la manutenzione e la salvaguardia dei boschi

L'art. 19, comma 3, proroga fino al 31 dicembre 2003 l'agevolazione introdotta, in via transitoria, dall'art.9, comma 6, della legge 28 dicembre 2001, n.448. La norma da ultimo citata, integrata dal regolamento di attuazione, n.124 del 19 aprile 2002, ha previsto il diritto alla detrazione dall'IRPEF del 36% delle spese sostenute per la manutenzione e la salvaguardia dei boschi.

La disposizione in commento, oltre a prorogare di un anno la vigenza del beneficio, eleva a 100.000 euro l'importo massimo di spesa su cui è possibile calcolare il 36% detraibile.

Resta confermata la previsione contenuta nel richiamato art.9, comma 6, della legge n.448 del 2001, in virtù della quale la detrazione può essere fruita in cinque ovvero dieci rate annuali di pari importo, a scelta del contribuente.

Restano altresì confermate le disposizioni procedurali recate dal richiamato regolamento n.124 del 2002.

#### 7) Art.59, comma 1: erogazioni liberali a favore della ricerca sulle malattie neoplastiche

L'art.59, comma 1, introduce nell'ordinamento, in via transitoria, con effetti fino al 30 aprile 2003, una nuova categoria di oneri deducibili.

In forza della predetta le erogazioni liberali in denaro effettuate dalle persone fisiche, nei primi quattro mesi dell'anno 2003, in favore di enti, istituti, anche universitari pubblici e privati, e associazioni senza

scopo di lucro che alla data di entrata in vigore della legge finanziaria (1 gennaio 2003) svolgono direttamente o indirettamente attivita' di studio o di ricerca scientifica sulle malattie neoplastiche presso laboratori universitari, ospedali e istituti, sono deducibili dal reddito complessivo determinato ai fini dell'IRPEF per l'anno 2003. La deducibilita' e' limitata ad un importo non superiore a 500 euro anche qualora l'erogazione liberale ecceda la predetta soglia.

Al fine di consentire gli eventuali controlli sulla tempistica dei versamenti e sulla ricorrenza, in capo agli enti destinatari, delle caratteristiche richieste dalla norma, i contribuenti devono effettuare le erogazioni tramite bonifico bancario, conto corrente postale o altro sistema di pagamento idoneo a dotare il soggetto pagatore di ricevuta da cui poter evincere gli elementi sopra indicati. Le ricevute devono essere conservate dagli interessati, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del Dpr. n. 600 del 1973, fino al termine previsto per gli accertamenti dall'art. 43 del medesimo decreto.

8) Art. 75, comma 6: carte di circolazione gratuite rilasciate dalle aziende ferroviarie ai dipendenti

L'articolo 75, comma 6, della legge finanziaria per il 2003 introduce una modifica all'articolo 48 del Tuir, concernente la determinazione dei redditi di lavoro dipendente, aggiungendo all'articolo 48, comma 4, la lettera c-bis).

In particolare, la lettera c-bis) indica i criteri da utilizzare al fine di determinare il valore dei servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente dalle aziende ferroviarie ai dipendenti.

La disposizione introduce un criterio di determinazione forfetaria di tali compensi in natura, derogando al principio generale secondo il quale i beni ceduti e i servizi prestati ai dipendenti devono essere valutati in base al valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir.

Il tenore della disposizione, che fa riferimento ai "servizi di trasporto ferroviario prestati gratuitamente" porta a ritenere che siano soggettivamente interessati dalla stessa solo i dipendenti delle societa' o enti che gestiscono i servizi di trasporto ferroviario.

La norma, pertanto, si riferisce principalmente alle carte di circolazione gratuite rilasciate dalle aziende ferroviarie ai dipendenti delle relative aziende e ai loro familiari. Tenuto conto dei processi di ristrutturazione che interessano il settore ferroviario, si ritiene che la disposizione in commento trovi applicazione anche nel caso in cui la carta di circolazione sia rilasciata da una societa' appartenente allo stesso gruppo societario cui appartiene l'impresa con la quale il dipendente intrattiene il rapporto di lavoro.

In particolare, si stabilisce che concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti, l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/km per una percorrenza media convenzionale di 2.600 chilometri riferita complessivamente al nucleo familiare composto dai soggetti di cui all'art.48, comma 3, del TUIR.

I dati necessari per determinazione forfetaria del compenso in natura sono tratti dal Conto Nazionale dei Trasporti e pubblicati con apposito decreto del Ministro dei trasporti e della navigazione che deve essere emanato entro il 31 dicembre di ogni anno.

9) Art. 90, comma 9: erogazioni liberali in favore delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche

L'art. 90, comma 9, lettera a), sostituisce la lettera i-ter) dell'art. 13-bis del TUIR.

La predetta lettera i-ter), nella nuova formulazione, stabilisce che sono detraibili, nei limiti dei 19% della spesa e, comunque, per un importo annuo non superiore a 1500 euro, le erogazioni liberali in denaro in favore delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero secondo le altre modalita' che potranno eventualmente essere disposte con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'art. 17,

comma 3, della legge n. 400 del 1988.

Le modifiche apportate dalla disposizione in discorso riguardano il limite della detrazione e i soggetti a favore dei quali l'erogazione può essere fatta, sono invece rimaste immutate le modalità per eseguire i versamenti.

Il limite della detrazione ammissibile è stato elevato da 1032,91 euro a 1500 euro; per quanto riguarda i soggetti destinatari delle erogazioni, sono state introdotte le associazioni sportive dilettantistiche che non erano previste nella precedente formulazione.

Sulla base della norma in discorso sono pertanto detraibili dall'imposta lorda nella misura del 19% e comunque non oltre l'importo di 1500 euro sia le somme erogate a favore delle società sportive dilettantistiche che quelle a favore delle associazioni sportive dilettantistiche.

10) Art. 91, comma 6: asili nido nei luoghi di lavoro

L'articolo 91, comma 6, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, introduce nuove disposizioni in materia di "asili nido nei luoghi di lavoro".

In particolare il predetto comma 6 reca una interpretazione autentica della disposizione contenuta nel comma 6 dell'articolo 70 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, al fine di estendere la spettanza della deduzione relativa alle spese di partecipazione alla gestione dei nidi e dei micro-nidi nei luoghi di lavoro, prevista per i genitori e per i datori di lavoro, anche all'ipotesi in cui tali strutture siano gestite direttamente dal datore di lavoro.

Trattandosi, come detto, di interpretazione autentica la norma esplica efficacia retroattiva, decorrente dal 1 gennaio 2002; pertanto, devono ritenersi superate le disposizioni dettate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 17 maggio 2002, adottato ai sensi dell'articolo 70, comma 6, della legge 448 citata, il quale prevedeva che la deduzione in argomento spettasse solo con riferimento agli asili nido gestiti dal Comune.