

Il regime fiscale 2009 per la tassazione dei redditi delle persone fisiche



Detrazioni per carichi di famiglia

Gli artt. 12 e 13 del Tuir, in vigore dall'1.1.2007, prevedono l'applicazione delle detrazioni per carichi di famiglia nonché delle "altre detrazioni" per particolari redditi specificatamente individuati (lavoro dipendente e assimilato, redditi da pensione, occasionali di lavoro autonomo ecc.). Ai fini del calcolo delle detrazioni, le disposizioni fanno riferimento al reddito complessivo (v. box a fianco) del contribuente che richiede le detrazioni.

Il reddito complessivo è costituito dalla somma dei redditi percepiti dalla persona, al lordo degli oneri deducibili, compreso il reddito imputabile all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale alle relative pertinenze. Tuttavia, con riferimento al reddito da considerare per il riconoscimento delle detrazioni si ricorda che lo stesso è al netto del reddito dell'abitazione principale e delle sue pertinenze. In merito alle **detrazioni per coniuge a carico**, esse vengono stabilite delle fasce di reddito entro le quali si ha diritto alla

Reddito complessivo e detrazioni

Per quanto riguarda l'individuazione del reddito complessivo da considerare ai fini della determinazione della fascia di reddito in cui il contribuente si deve inserire al fine di verificare l'eventuale diritto alle detrazioni, con la circ. 15/2007 l'Agenzia ha fornito l'interpretazione che deve essere data all'art. 51, c. 2, lett. h) Tuir. In particolare è stato precisato che, ai fini che rilevano, il reddito complessi-

vo da considerare è quello determinato dall'art. 51, Tuir, comprendendo quindi anche il c. 2, lett. h) e di conseguenza al netto degli oneri deducibili "gestiti" dal datore di lavoro. Tale precisazione consegue dal fatto che la *ratio* della norma in commento è quella di evitare che il lavoratore debba presentare la dichiarazione dei redditi al solo fine di fruire di oneri deducibili di cui il datore è a conoscenza avendo effet-

tato trattenute per gli stessi. Poiché, quindi, la finalità di ordine procedurale perseguita dalla disposizione è tesa a ridurre gli adempimenti dichiarativi con evidente vantaggio sia per i contribuenti che per l'Amministrazione finanziaria, l'art. 51, c. 2, lett. h), Tuir assume la caratteristica di disposizione di carattere sostanziale che incide direttamente sulla determinazione del reddito di lavoro dipendente. ■

zione a quello dei due con reddito più elevato. Nella circolare è stato anche precisato che i modelli di dichiarazione dei redditi saranno predisposti al fine di consentire un adeguato controllo mediante la verifica dei dati relativi all'altro genitore con riferimento ai contribuenti esonerati dalla presentazione della dichiarazione.

Con ris. 30/1/2009, n. 29, l'Agenzia ha precisato che, nell'ipotesi in cui il rapporto sia inferiore all'anno, il datore dovrà riconoscere le detrazioni per familiari a carico ex art. 12, Tuir solo in relazione ai mesi di effettiva durata dello stesso, salvo che il dipendente non richieda di poterne fruire per un periodo maggiore. In pratica, per ridurre le ipotesi di presentazione delle dichiarazioni è ammesso che, dietro richiesta, il datore riconosca al dipendente le detrazioni per carichi di famiglia anche per periodi in cui non c'era alcun rapporto di lavoro in essere (es. dipendente disoccupato con moglie a carico assunto in corso d'anno che chiede le detrazioni per il coniuge a carico anche per il periodo in cui non lavorava).

detrazione. Per alcune fasce, la detrazione proposta è solo teorica ed è indicato il calcolo per la determinazione della detrazione effettiva, mentre per altre fasce è proposta direttamente dalla norma la detrazione effettiva. Per i redditi che si trovano all'interno di fasce prestabilite, in taluni casi, sono stabiliti dei piccoli aumenti correttivi della detrazione spettante. Per quanto riguarda le disposizioni concernenti le **detrazioni per i figli a carico** le norme in vigore dal 2007 stabiliscono, obbligatoriamente, la ripartizione della

detrazione nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. O, previo accordo tra gli stessi, tale detrazione spetta interamente al genitore che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato (cioè comporterà il riconoscimento di una detrazione di un minore valore assoluto). È poi previsto un criterio di ripartizione della detrazione nei casi di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio. L'art. 12 Tuir stabilisce che, in man-

canza di accordo, la detrazione spetta interamente al genitore affidatario (si ritiene solo nel caso di unico genitore affidatario). Diversamente, nell'ipotesi in cui entrambi i genitori abbiano l'affidamento dei figli (affidamento congiunto o condiviso) la detrazione, sempre in mancanza di accordo, deve essere ripartita nella misura del 50% tra i genitori. Infine, se il genitore affidatario o, in caso di affidamento congiunto, uno dei genitori affidatari non può usufruire in tutto o in parte della detrazione, per limiti di reddito, la detrazione

viene usufruita per intero dal secondo genitore. Quest'ultimo, salvo diverso accordo, è tenuto a riversare all'altro genitore affidatario un importo pari all'intera detrazione o, in caso di affidamento congiunto, pari al 50% della detrazione stessa. Inoltre, con circ. 15/07 l'Agenzia ha precisato che la disciplina indicata vale anche per i genitori non coniugati se siano presenti provvedimenti di affidamento relativi ai figli. In assenza di tali provvedimenti, la detrazione va ripartita al 50% tra i genitori, salvo accordo per attribuire la detra-

Detrazioni per famiglie numerose

L'art. 12, Tuir, c. 1-bis, lett. a), prevede in favore dei genitori una ulteriore detrazione di 1.200 euro in presenza di almeno 4 figli a carico, ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati e, nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo 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 non possono essere modificati sulla base di accordi intercorsi tra i genitori, diversamente da quanto previsto per le detrazioni ordinarie per figli a carico. In caso di incapacienza dell'imposta lorda diminuita delle detrazioni ex c. 1, art. 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 artt. 13, 15 e 16, Tuir, nonché delle detrazioni previste da altre disposizioni normative, è riconosciuto al contribuente un credito di ammontare pari alla quota della detrazione in commento che non ha trovato capienza nella imposta dovuta. Con decreto 31.1.08 è stato stabilito che, per i redditi di lavoro dipendente e assimilati, il credito per incapacienza delle imposte rispetto alla detrazione per famiglie numerose spettante viene riconosciuto dai sostituti d'imposta in sede di effettuazione delle ritenute; ne potranno usufruire i soggetti che abbiano fornito ai propri datori l'attestazione di non possedere redditi ulteriori rispetto a quelli di lavoro dipendente e a quelli derivanti dal possesso dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle pertinenze. Il credito deve essere riconosciuto sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga, rapportandolo al periodo stesso; il sostituto d'imposta utilizza, fino a capienza, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibili in ciascun periodo di paga o, nel caso in cui esse risultassero insufficienti, l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile nei periodi di

paga successivi. In occasione dell'effettuazione del conguaglio di fine anno o di fine rapporto i sostituti devono rideterminare l'importo del credito effettivamente spettante.

Se (ad es. per errore materiale da parte del sostituto o, in ipotesi di dipendenti extracomunitari, per mancanza, a fine anno, della documentazione richiesta per il riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia) il credito attribuito in corso d'anno non spetta, il datore, in sede di conguaglio di fine anno, dovrà trattenere dal netto della busta paga del dipendente l'importo non spettante e versarlo con il codice 1001. Nell'ipotesi in cui il mod. 770/2010 mantenga la stessa struttura di quello dello scorso anno, l'importo di tale credito restituito dal dipendente al datore dovrà essere riportato a casella 3 del prospetto ST sezione I.

Il credito riconosciuto dal sostituto d'imposta è, comunque, rideterminato in sede di dichiarazione dei redditi, come per le altre detrazioni. Infatti, in base a quanto previsto dal decreto 31.1.08, il credito che non è stato attribuito in tutto o in parte dal sostituto d'imposta per incapacienza dell'imposta lorda, potrà essere evidenziato nella dichiarazione dei redditi e richiesto a rimborso o utilizzato in compensazione. L'Agenzia, con circ. n. 1/08, ha precisato che l'ulteriore detrazione per figli a carico di famiglie numerose trova applicazione nell'intera misura, anche se la condizione richiesta dalla norma, dell'esistenza di almeno 4 figli a carico, sussiste solo per una parte dell'anno e, quindi, non deve essere ragguagliata al periodo dell'anno in cui si verifica l'evento che dà diritto alla detrazione. Infine, il beneficio previsto in presenza di 4 o più figli costituisce una "ulteriore detrazione" che va, pertanto, ad aggiungersi a quelle ordinarie ex c. 1, art. 12. Ne deriva che l'ulteriore detrazione di euro 1.200 è fruibile solo se sono applicabili le ordinarie detrazioni per figli a carico. In pratica, se un genitore ha un reddito superiore a 140.000 euro e 4 figli a carico, poiché non gli spetta l'ordinaria detrazione per figli a carico, non gli spetterà neppure la detrazione in commento. ■

LE ALTRE DETRAZIONI

Per quanto riguarda le "altre detrazioni" di cui all'articolo 13 del Tuir, si rileva che la norma individua delle fasce di reddito entro le quali si ha diritto alla detrazione, che per alcune fasce la detrazione proposta è solo teorica ed è indicato il calcolo per la determinazione della detrazione effettiva, mentre per altre fasce è proposta direttamente dalla norma la detrazione effettiva. Per i redditi che si trovano all'interno di fasce prestabilite, in taluni casi, sono stabiliti dei piccoli aumenti correttivi della detrazione spettante. Inoltre, la detrazione in commento continua a essere rapportata al periodo di lavoro o di pensione nell'anno (a tale proposito, si ritengono tutt'ora applicabili i principi enunciati dalla circolare 3/1998, in base alla quale le detrazioni spettano per i giorni "che hanno dato diritto al reddito di lavoro dipendente ... soggetto a tassazione" sottraendo quelli per i quali non "spetta alcun reddito, neppure sotto forma differita quali le mensilità aggiuntive eccetera - ad esempio in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni"). In merito alle modalità di riconoscimento delle detrazioni in commento, la circolare 15/2007 precisa che:

- gli importi incrementativi per le fasce di reddito complessivo comprese tra 24.000 € e 28.000 € devono essere assunti per intero senza alcun ragguaglio;
- le detrazioni per i redditi non superiori a euro 8.000, fissate nella misura minima di euro 690 e 1.380, rispettivamente, per rapporti di lavoro a tempo indeterminato e per quelli a tempo determinato, in via generale, devono essere rapportate dal sostituto al periodo di lavoro nell'anno, in applicazione dell'art. 23, c. 2, lett. a), Dpr 600/73.

Con riferimento a quest'ultima fattispecie, la circolare precisa che il percipiente potrà fruire della parte di detrazione eventualmente non goduta in sede di dichiarazione dei redditi ovvero, su richiesta, in sede di conguaglio. Se il lavoratore dipendente dichiara al sostituto d'imposta di non possedere altri redditi, quest'ultimo deve assumere, ai fini del calcolo della detrazione spettante, il reddito di lavoro dipendente che egli stesso corrisponde e, ricorrendone i presupposti, tener conto della misura minima della detrazione, attribuendola a partire dalla corresponsione della prima retribuzione. In questa ipotesi, quindi, la detrazione minima deve essere applicata per l'intero ammontare previsto e ragguagliata al periodo di paga. Qualora tale detrazione non sia stata attribuita, pur in presenza di richiesta del dipendente, il datore di lavoro dovrà riconoscerla, fino a capienza, in sede di conguaglio di fine anno. ■

LA MISURA DELLA DETRAZIONE PER CONIUGE SEPARATO

L'ammontare della detrazione attribuita agli assegni periodici erogati al coniuge separato e prevista dall'art. 13, comma 5-bis del Tuir, dal 2008, è pari a quella prevista dal comma 3 dell'articolo 13 per i pensionati che hanno meno di 75 anni. La detrazione non è cumulabile con quelle previste dagli altri commi dello stesso articolo 13 e compete per intero anche nell'eventualità in cui gli assegni in discorso siano stati percepiti solo in un periodo dell'anno.

In merito alla detrazione in commento si ricorda che, nell'ipotesi in cui il coniuge obbligato, dipendente del datore di lavoro, sia inadempiente, il datore di lavoro, a seguito della sentenza del giudice, potrebbe essere tenuto a pagare direttamente gli alimenti all'ex coniuge che ne ha diritto. Pertanto, in questo caso, dovrà richiedere a quest'ultimo, prima dell'erogazione delle somme, l'importo delle detrazioni allo stesso spettanti e operare sulle somme erogate la ritenuta ex art. 24, Dpr 600/73. ■

Determinazione dell'imponibile Irpef e verifica delle detrazioni familiari



IL CODICE FISCALE DELLE PERSONE A CARICO

La legge n. 244/2007, art. 1, c. 221, lett. a) (Finanziaria 2008), modificando l'art. 23, Dpr 600/1973 ha previsto, in linea generale, che tutti i lavoratori devono comunicare annualmente al datore di aver diritto alle detrazioni da lavoro e per i familiari a carico e, per i soggetti a carico, devono indicare il codice fiscale pena la mancata attribuzione del beneficio. L'obbligo riguarda unicamente i familiari a carico, pertanto, nell'ipotesi in cui il coniuge non sia a carico, il c.f. dello stesso non deve essere ri-

chiesto (cfr. istruzioni mod. 770/2009, pag. 45). Inoltre, come precisato dall'A.E. (circ. n. 15/2008), la norma in commento non contiene deroghe particolari per i cittadini extracomunitari, che, pertanto, dovranno comunicare annualmente al datore il c.f. dei figli a carico, perché a tale adempimento è subordinata l'attribuzione delle detrazioni fiscali. I lavoratori extracomunitari residenti devono, quindi, richiedere l'attribuzione del c.f. dei familiari agli uffici locali dell'Agenzia delle entrate, i quali lo

rilasceranno previo esame della documentazione prevista dalla legge n. 269/2003 (cfr. anche circolare n. 34/2008, par. 3.1). I soggetti comunitari fiscalmente residenti in Italia per ottenere il c.f., relativamente ai familiari residenti fuori dall'Italia, possono limitarsi ad attestare all'Ufficio locale dell'Agenzia, tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa ai sensi dell'art. 47, Dpr 445/2000, i dati necessari per l'attribuzione del c.f. (dati anagrafici e vincolo di parentela) (A.E., circ. 34/2008). ■

per il dipendente un ulteriore debito d'imposta che viene trattenuto e versato da parte del sostituto d'imposta datore; 2. conguaglio "a credito", nel caso in cui il totale delle ritenute operate nel corso dell'anno superi l'imposta netta complessivamente dovuta; in tale caso, il sostituto d'imposta provvederà a rimborsare l'imposta trattenuta in eccedenza. Con riferimento a quest'ultima fattispecie si ricorda che, con circ. n. 238/E/2000, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, qualora all'atto delle operazioni di conguaglio il datore abbia a disposizione un monte ritenute non sufficiente a coprire l'ammontare degli importi a credito per i dipendenti, lo stesso sostituto ha comunque l'obbligo di restituire il credito residuo. In tale caso, la restituzione fa sorgere in capo al sostituto d'imposta un credito verso l'erario che, ai sensi di quanto disposto nel Dpr n. 445/1997 può essere utilizzato in diminuzione dai successivi versamenti di ritenute. La predetta modalità di computo deve essere rappresentata nella dichiarazione dei sostituti d'imposta. ■

in conformità a Ccnl o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie di cui allo stesso art. 10, c. 1, lett. b) del Tuir (spese mediche e di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti indicati nell'art. 3, l. 104/92). La circ. n. 326/97 ha evidenziato che tali somme riducono la base imponibile del reddito di lavoro dipendente in quanto la *ratio* della norma è quella di evitare che il lavoratore debba presentare la dichiarazione dei redditi al solo fine di fruire di oneri deducibili di cui il

datore è a conoscenza avendo effettuato trattenute per gli stessi. La finalità perseguita dalla disposizione in commento è quella di ridurre gli adempimenti dichiarativi con evidente vantaggio sia per i contribuenti che per l'amministrazione finanziaria: tale finalità è stata attuata dal legislatore attraverso una disposizione di carattere sostanziale che incide direttamente sulla determinazione del reddito di lavoro dipendente. Il sostituto d'imposta dovrà tenere in considerazione, in quanto oneri deducibili dallo stesso gestiti, ad esempio, i contributi versati ai

fondi di previdenza complementare, l'assegno di mantenimento direttamente versato, per sentenza del giudice al coniuge separato ecc. nonché eventualmente altri redditi del dipendente dallo stesso comunicati. I contributi versati ai fondi di previdenza complementare, a decorrere dall'1.1.2007, sono deducibili "ai sensi dell'art. 10 del Tuir, dal reddito complessivo per un importo non superiore a € 5.164,57" (art. 8, c. 4, Dlgs 252/05), stesso limite previsto per i contributi versati a forme istituite negli Stati membri della Ue e negli Stati aderenti all'Accordo

sullo spazio economico europeo. Per i pubblici dipendenti, invece, continuano a trovare applicazione i limiti previsti fino al 2006 dalla previgente disciplina (come il limite del 12% del reddito e quello del doppio della quota di Tfr devoluta al fondo). Dal confronto algebrico tra l'imposta netta complessivamente dovuta dal sostituto e la somma delle ritenute fiscali già operate nei vari periodi di corresponsione del compenso nell'anno di riferimento, possono derivare due alternative situazioni di conguaglio: 1. conguaglio "a debito", quando si determina

DETRAZIONI FAMILIARI PER SOGGETTI NON RESIDENTI

L'articolo 1, comma 6, lett. e) della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria per il 2007), modificando l'articolo 24 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la determinazione dell'imposta per i non residenti, ha previsto che, a tali soggetti, non spettino le detrazioni per carichi di famiglia.

Tuttavia, il successivo comma 1324 dell'articolo 1, della stessa legge finanziaria ha previsto che, per gli anni dal 2007 al 2010 (e, quindi, con previsione di carattere speciale), gli stessi soggetti non residenti possano godere delle detrazioni per carichi di famiglia a condizione che dimostrino, con idonea documentazione, che le persone alle quali tali detrazioni si riferiscono non possiedono un reddito complessivo superiore, al lordo degli oneri deducibili, al limite di euro 2.840,51, compresi i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato, e di non godere, nel Paese di residenza, di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi familiari.

Quindi, anche per il 2009, tali soggetti, in presenza della documentazione attestante quanto sopra indicato, possono usufruire delle detrazioni in commento e le stesse, in presenza della apposita richiesta, possono essere attribuite dai datori di lavoro già in sede di tassazione dei redditi di lavoro dipendente o in sede di conguaglio di fine anno.

Con decreto 2 agosto 2007, n. 149, concernente le detrazioni per i carichi di famiglia ai soggetti non residenti, emanato in applicazione dell'articolo 1, comma 1324, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), sono state individuate le condizioni che devono seguire i soggetti non residenti in Italia, ma che, tuttavia, producono un reddito complessivo da assoggettare all'Irpef in Italia per potere usufruire delle detrazioni in commento.

In particolare si ricorda che le condizioni

perché tali soggetti possano usufruire delle detrazioni per carichi di famiglia sono quelle ordinariamente previste dall'art. 12 del Tuir:

- i familiari a carico possono essere il coniuge, i figli, o altri familiari compresi tra quelli indicati nell'art. 433 del codice civile;
- il reddito complessivo di ciascun familiare a carico, riferito all'intero periodo d'imposta al lordo degli oneri deducibili, non deve essere superiore a 2.840,51 euro.

A tali condizioni si aggiunge la previsione che il soggetto richiedente non goda nel Paese di residenza, ovvero in nessun altro Paese diverso da questo, di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi di famiglia e che il reddito complessivo del familiare a carico sia considerato al lordo di tutti i redditi prodotti, comprensivo quindi anche dei redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato di residenza del familiare stesso.

I soggetti che intendono godere delle detrazioni per carichi di famiglia devono quindi attestare:

- il grado di parentela del familiare per il quale intendono fruire della detrazione, con indicazione del mese nel quale si sono verificate le condizioni richieste e del mese in cui le predette condizioni sono cessate;
- che il predetto familiare possiede un reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili e comprensivo dei redditi prodotti anche fuori dal territorio dello Stato di residenza, riferito all'intero periodo d'imposta, non superiore a 2.840,51 euro;
- di non godere nel Paese di residenza ovvero in nessun altro Paese diverso da questo di alcun beneficio fiscale connesso ai carichi di famiglia. ■

La documentazione necessaria

Per i soggetti residenti nel territorio di uno Stato membro Ue o in uno Stato aderente all'Accordo sullo spazio economico europeo (See) che sono inclusi nella lista c.d. "white list" (Dm 4.9.1996), la documentazione richiesta è attestata mediante una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ex art. 47, Dpr 445/2000. Confrontando l'elenco dei Paesi della Ue con quello dei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella "white list", si rileva che, oltre agli Stati della Ue, solo la Norvegia è uno Stato aderente al See incluso nelle liste del decreto citato. Per i soggetti residenti in Stati diversi l'attestazione circa la sussistenza delle condizioni è effettuata mediante: a) documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese di origine, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio; b) documentazione con apposizione dell'Apostille, per i soggetti provenienti da Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja 5.10.1961; c) documentazione validamente formata dal Paese di origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata, come conforme all'originale, dal consolato italiano nel Paese di origine. In merito a tale documentazione l'Agenzia delle Entrate (ris. n. 6/2008) ha precisato che la documentazione indicata alla lett. a) si riferisce ai soggetti non residenti che vivono in Italia, ad esempio lavoratori dipendenti che soggiornano in Italia per meno di 183 giorni l'anno. Ciò si desume dal fatto che l'asseverazione della traduzione della documentazione, prodotta dall'autorità consolare del Paese di origine, è demandata a una autorità italiana individuata nel prefetto. I soggetti che non risiedono e che non vivono in Italia, possono utilizzare le modalità indicate nelle lettere b) e c). Con riferimento, in particolare, alla documentazione indicata alla lett. c), la risoluzione citata precisa che il rinvio alla "documentazione validamente formata dal Paese d'origine", nell'ipotesi di soggetti di origine italiana, ad es. dei pensionati italiani o dei contrattisti italiani alle dipendenze dello Stato italiano, deve essere in realtà riferito alla documentazione validamente formata nel Paese di residenza. Quindi, per un soggetto di origine italiana che vive negli Stati Uniti, la documentazione deve essere formata in questo Stato e non in Italia (paese di origine). Ad esempio: se il matrimonio è stato contratto nel Paese di residenza, la relativa documentazione dovrà essere redatta seguendo le modalità previste ai punti a) o b), intendendo il "Paese di origine" come quello di residenza; se invece lo stato civile di soggetti non residenti di origine italiana risulta da atti in possesso di autorità italiane (ad esempio, nelle ipotesi di matrimonio contratto in Italia o di figli nati in Italia) lo stesso può essere documentato anche mediante certificati o attestazioni rese dalla competente Autorità italiana. In questa ipotesi, la richiesta del certificato da parte del soggetto non residente può essere effettuata presso il consolato italiano del Paese di residenza e non è necessaria la traduzione in italiano e la relativa asseverazione. L'attestato deve essere prodotto e conservato per essere esibito su richiesta eventuale degli uffici finanziari. Sempre in sede di controllo, gli uffici possono richiedere ai soggetti non residenti di produrre una certificazione rilasciata dall'Autorità fiscale del Paese di residenza attestante la sussistenza delle condizioni richieste dalla norma. L'attestato può essere anche presentato al sostituto d'imposta e costituisce parte integrante della dichiarazione di spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia prevista per la richiesta delle detrazioni ex art. 23, c. 2, lett. a), Dpr 600/1973. ■

Per quanto riguarda i soggetti extracomunitari residenti, i successivi commi da 1325 a 1327 della stessa Legge finanziaria per il 2007 stabiliscono che le detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12 del Tuir possono essere riconosciute solo in presenza di una documentazione attestante lo status di familiare a carico (in sostituzione delle modalità previste dall'articolo 21, comma 6-bis, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, espressamente abrogato). Per tali soggetti la documentazione richiesta può essere costituita da:

- a) documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese d'origine, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- b) documentazione con apposizione dell'Apostille, per i soggetti che provengono dai Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961.
- c) documentazione validamente formata dal Paese d'origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'originale dal consolato italiano del Paese d'origine.

Nell'ipotesi in cui sia i contribuenti extracomunitari sopra indicati sia i loro figli siano residenti in Italia, le detrazioni relative ai figli sono riconosciute in presenza dello stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali dal quale risulti l'iscrizione degli stessi nelle anagrafi della popolazione (la circolare 16 marzo 2007, n. 15 ha ritenuto ancora applicabili le procedure previste in applicazione dell'abrogato articolo 21, comma 6-bis, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 relativo al riconoscimento delle detrazioni per i figli degli extracomunitari che risultano dai registri delle anagrafi).

Coordinando le disposizioni e i chiarimenti sopra riportati, sembra lecito sostenere che:

- se il contribuente è un residente in uno Stato dell'Unione Europea o in Norvegia, la condizione dei familiari a carico (quindi moglie, figli e ogni altro familiare individuato nell'articolo 433 del codice civile) può essere rappresentata dall'autocertificazione di cui all'articolo 1, del Dm 2/8/2007;
- se il contribuente è un residente in un altro Paese extracomunitario, la condizione dei familiari a carico (quindi moglie, figli e ogni altro familiare individuato nell'articolo 433 del codice civile che, si ritiene, siano rimasti nel loro Paese di residenza) deve essere costituita dai documenti consolari o con l'apposizione

ne dell'Apostilla di cui all'articolo 2 Dm 2/8/2007; se il contribuente extracomunitario e i suoi figli sono residenti in Italia (e in tale caso, si ritiene che possano essere considerati anche fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'articolo 2 del Tuir), la condizione del semplice legame familiare è costituita dalla certificazione dello stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali dal quale risulti l'iscrizione degli stessi nelle anagrafi della popolazione. Con riferimento a quest'ultima fattispecie, l'Agenzia delle Entrate con la risposta 1.4 contenuta nella circolare n. 8 del 13 marzo 2009 ha chiarito che, ai fini della fruizione della detrazione per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato e residente in Italia sia sufficiente il certificato di Stato di famiglia rilasciato dagli uffici comunali in cui figurano, a seguito della trascrizione, il riconoscimento del matrimonio nello stato civile del lavoratore extracomunitario richiedente la detrazione medesima. Diversamente, il legame di parentela del coniuge residente all'estero potrà essere documentato tramite gli ordinari documenti previsti dal comma 1325 prima citato e, quindi, tramite i documenti originali legalizzati con l'Apostille o con l'asseverazione della conformità con il documento originale da parte del consolato italiano del Paese di origine del richiedente;

- se il contribuente è un residente extracomunitario, ma i suoi familiari non sono residenti in Italia, la condizione dei familiari a carico (quindi moglie, figli e ogni altro familiare individuato nell'articolo 433 del codice civile che, si ritiene, siano rimasti nel loro Paese di residenza) deve essere costituita dai documenti consolari o con l'apposizione dell'Apostilla di cui all'articolo 1, comma 1325 della legge n. 296 del 2006.

Poiché ai sensi dell'articolo 3 del Dm 2 agosto 2007, n. 149, nell'ipotesi in cui le detrazioni siano riconosciute dal sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettera a), del Dpr n. 600/73, le attestazioni sopra indicate costituiscono parte integrante della dichiarazione di spettanza previste dall'articolo stesso, il sostituto d'imposta le potrà riconoscere solo dopo avere verificato l'esistenza di tutti i presupposti previsti. (vedi *infra*)

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

Incentivi per il rientro di docenti e ricercatori

L'art. 17 del decreto-legge n. 185/2008, convertito dalla legge n. 2/2009, ripropone la misura fiscale agevolativa tesa a favorire il rientro in Italia dei docenti e ricercatori residenti all'estero, già prevista dall'articolo 3 del decreto legge del 30 settembre 2003 n. 269, convertito con modificazioni dalla legge n. 326 del 24 novembre 2003 [1].

In particolare, la norma prevede che i redditi di lavoro dipendente o autonomo dei docenti e dei ricercatori che, nell'arco di cinque anni dall'entrata in vigore del decreto legge in rassegna, rientrano in Italia dall'estero dopo aver svolto attività all'estero per almeno due anni, sono imponibili solo per il 10 per cento ai fini delle imposte dirette e non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap.

Nell'ambito applicativo della norma agevolativa rientrano non solo i redditi di lavoro dipendente e quelli di lavoro autonomo, di cui agli articoli 49 e 53 del Tuir, ma anche i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del medesimo tra i quali rientrano i redditi di collaborazione coordinata e continuativa.

Naturalmente l'agevolazione è riferita esclusivamente ai redditi derivanti da rapporti aventi a oggetto attività di ricerca e non ad altri eventuali redditi che il lavoratore dipendente o l'esercente arti e professioni consegua in Italia.

Il beneficio fiscale è subordinato alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- i ricercatori e i docenti devono essere in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non devono essere stati residenti all'estero occasionalmente;
- l'attività di ricerca o di docenza all'estero deve essere documentata e deve essere stata svolta presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi;
- nella frazione dell'anno 2008 successivo alla data di entrata in vigore del decreto legge (29 novembre 2008) o in uno dei cinque anni solari successivi i ricercatori e i docenti vengano a svolgere la loro attività in Italia e diventino ivi fiscalmente residenti.

[1] La circolare 8 giugno 2004, n. 22/E, ha fornito chiarimenti in merito alla disposizione di cui all'art. dall'articolo 3 del decreto legge del 30 settembre 2003 n. 269, convertito con modificazioni dalla legge n. 326 del 24 novembre 2003.

CONGUAGLIO FISCALE Le modalità di calcolo con il criterio di cassa "allargato" ex art. 51 Tuir

Riapertura fino al 28 febbraio 2010 in caso di errori

L'articolo 23, comma 3, del Dpr n. 600/1973, contiene le modalità di calcolo del conguaglio. In particolare, tale articolo stabilisce che il sostituto d'imposta, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, deve effettuare il conguaglio tra le ritenute operate sugli emolumenti imponibili corrisposti in ciascun periodo di paga, tenendo conto di:

- detrazioni per carichi di famiglia e delle "Altre detrazioni" (articoli 12 e 13 Tuir);
- detrazioni eventualmente spettanti per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, (art. 15 Tuir);
- imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e i valori corrisposti nel corso dell'anno.

Inoltre, l'ultima parte dell'art. 23, comma 3, del provvedimento in commento prevede che, sempre in sede di conguaglio di fine anno, il datore di lavoro attribuisca le detrazioni d'imposta previste dalle lettere c) ed f) dello stesso articolo 15 del Tuir (spese sanitarie e premi per assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni), per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali.

Obbligo di considerare nel conguaglio di fine anno anche le somme e i valori percepiti entro il 12 mese di gennaio, ma riferiti al precedente periodo d'imposta

In base all'articolo 51 del Tuir, sui redditi di lavoro dipendente e assimilati viene applicato un criterio di cassa "allargato", in quanto si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui tali redditi si riferiscono. Poiché la norma sopra citata è obbligatoria per tutti i soggetti che erogano redditi di lavoro dipendente, conformemente ai principi generali, il versamento delle ritenute afferenti i redditi corrisposti entro il 12 gennaio 2010 e relativi all'anno 2009, dovrà avvenire entro il 16 febbraio 2010 utilizzando il codice tributo 1001.

Si ricorda tuttavia per completezza che, tale principio di carattere del tutto generale non vale nell'ipotesi in cui il datore di lavoro eroghi, entro la fine del mese di dicembre, l'acconto per tale mese, mentre corrisponda il saldo entro i primi giorni del mese di gennaio dell'anno successivo (2010).

La norma sopra evidenziata permette infatti di considerare, ai fini del conguaglio di fine anno, come se fossero state corrisposte nel mese di dicembre somme riferite all'anno precedente che, in realtà, sono state corrisposte nei primi 12 giorni dell'anno, ma non permette il rinvio del versamento dell'Irpef relativamente a somme effettivamente erogate nel mese di dicembre.

Tempistica di versamento in caso di pagamento della retribuzione effettuato con sistema di acconti e saldi

Pertanto, nell'ipotesi in cui, entro la fine del mese di dicembre venga corrisposto l'acconto della retribuzione relativa a tale mese, mentre il saldo venga pagato entro il 12 gennaio, al fine di non ritardare il versamento dell'imposta relativa all'acconto, occorre effettuare il versamento dell'intera imposta relativa a tale retribuzione, considerata nel suo complesso, entro il 16 gennaio 2010.

La riapertura del conguaglio

L'art. 23, comma 3, del Dpr n. 600/1973 stabilisce che le operazioni di conguaglio di fine anno vanno effettuate "... entro il 28 febbraio dell'anno successivo".

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 per i redditi di lavoro dipendente e assimilato percepiti, nel caso in cui il datore abbia commesso un qualche errore in sede di effettuazione del conguaglio, entro e non oltre la fine del mese di febbraio, potrà riconsiderare le operazioni svolte in precedenza senza incorrere in sanzioni.

In tale caso, qualora la riapertura del conguaglio comporti un debito (o maggior debito), la maggiore imposta dovuta dovrà essere versata con il codice 1013 (ritenute su conguaglio effettuato sui primi due mesi dell'anno), mentre nel prospetto ST del modello 770 dovrà essere riportata un'apposita indicazione nella casella relativa alle note (lo scorso anno doveva essere utilizzato il codice "D" per il versamento effettuato in febbraio e il codice "E" per il versamento effettuato in marzo). Diversamente, nell'ipotesi in cui, dalla riapertura del conguaglio derivi un maggior credito o un minor debito, la restituzione della maggiore Irpef trattenuta nel 2009 avverrà utilizzando le ritenute d'imposta relative alle retribuzioni del mese (gennaio o febbraio) in cui è stata effettuata la "riapertura" del conguaglio.

In tale caso, poiché per un conguaglio

2009, saranno versate minori ritenute relativamente a redditi corrisposti nel 2010, sarà necessario compilare il modello 770/2010 (relativo alle ritenute 2009) con le modalità di seguito indicate, pertanto:

- il prospetto SX dovrà essere compilato riportando ai rigi SX1, colonna 1, rigo SX4, colonna 3; rigo SX4, colonna 5 l'importo restituito in modo tale da fare risultare un credito nel mod. 770/2010;
- tale credito verrà poi evidenziato a casella 4 del prospetto ST del 770/2011 relativo al mese (gennaio o febbraio 2010) in cui sarà stato effettuato un minore versamento a seguito della restituzione del credito Irpef risultante dalla "riapertura" del conguaglio 2009.

Si ricorda infine per completezza che, lo slittamento al 28 febbraio 2010 delle operazioni di conguaglio è relativo ai soli effetti finanziari del conguaglio di fine anno 2009, il quale potrà quindi incidere (mediante ulteriori ritenute ovvero restituzioni di crediti d'imposta) sulle retribuzioni dell'anno successivo (2010) 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 successivo 2010).

A tale proposito, il Ministero delle finanze con circolare n. 326/E/1997 (par. 3.5) precisa infatti sia che "se necessario il conguaglio potrà anche essere ripetuto, ad esempio per tenere 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" sia che "le operazioni di conguaglio possono essere effettuate anche non per tutti i sostituiti contemporaneamente". ■

