



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 29/12/1994 n. 226 - parte 2

Oggetto:

Novita' in materia di redditi di lavoro dipendente e di detrazioni d'imposta contenute nel decreto-legge 31 maggio 1994, n. 330, convertito dalla legge 27 luglio 1994, n. 473, recante "Semplificazione di talune disposizioni in materia tributaria".

Sintesi della parte:

La circolare, nella seconda parte, riguarda la disciplina delle detrazioni d'imposta ed, in particolare, si rileva che il limite per essere considerati a carico e' costituito dai redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e che e' stato eliminato l'obbligo per il familiare maggiorenne di attestare nella dichiarazione dei redditi di trovarsi nelle condizioni reddituali legislativamente previste.

Vengono fornite, inoltre, alcune precisazioni su particolari ipotesi ai fini delle detrazioni per carichi familiari e si richiama l'attenzione sulla eliminazione del correttivo ai fini delle detrazioni per lavoro dipendente e per lavoro autonomo e d'impresa minore. Infine, viene precisato, ai fini del ragguglio delle detrazioni al periodo di lavoro o di pensione nell'anno, che il diritto alla detrazione viene meno solo in caso di assoluta assenza della retribuzione sia a cadenza periodica che differita.

Testo:

2. Nuova disciplina delle detrazioni d'imposta

2.1. Detrazioni per carichi di famiglia

L'articolo 3 del decreto-legge n. 336 del 1994 ha sostituito, tra l'altro, l'articolo 12, comma 4, del T.U.I.R., apportando le seguenti modifiche:

- a) e' stato precisato che il reddito, da assumere ai fini del calcolo del limite per essere considerati a carico e' costituito dai soli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. Pertanto, nel caso in cui i familiari possiedano anche redditi esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ovvero ad imposta sostitutiva, gli stessi non vanno considerati ai fini del calcolo del limite che per il 1994 e' di lire 5.300.000 (importo cosi' rivalutato per effetto del D.P.C.M. 14 dicembre 1993). A tale proposito e' opportuno ricordare che i soggetti che si avvalgono del regime sostitutivo di cui all'articolo 1 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n.489, per espressa previsione del comma 3-ter dello stesso articolo 1, non possono comunque essere considerati a carico;
- b) e' stato eliminato l'obbligo per il familiare maggiorenne di attestare nella dichiarazione dei redditi, o in apposito allegato, di trovarsi nelle condizioni reddituali legislativamente previste.

Tali attestazioni potranno, ovviamente, essere richieste, successivamente in sede di controllo da parte degli uffici competenti.

Si coglie l'occasione per fornire, inoltre, i seguenti chiarimenti in ordine a talune questioni sorte in materia di detrazioni per familiari a carico.

Si ricorda, innanzitutto, che, la detrazione per il coniuge e quelle per i figli a carico spettano anche se gli stessi non risiedono in Italia e che la sussistenza della condizione di "esclusivamente a carico" del propri figli potra' essere attestata dalla sentenza o da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio da cui risulti la sussistenza di tale condizione. La dichiarazione sostitutiva di atto notorio dovra' attestare, ad esempio, che il contribuente e' vedovo, oppure che esiste una sentenza di separazione o di divorzio dalla quale risulta che i figli sono stati posti esclusivamente a

carico di uno dei genitori o, se i genitori non sono coniugati fra loro, che i figli sono esclusivamente a carico di uno dei due.

Si precisa, altresì, che la detrazione spetta in misura doppia ad uno dei genitori, quando questi ultimi sono coniugati fra loro, soltanto se uno dei due sia fiscalmente a carico dell'altro. La detrazione spetta altresì in misura doppia quando l'altro genitore è deceduto e il contribuente è coniugato e non è legalmente ed effettivamente separato. Se invece l'altro genitore è deceduto e il contribuente non si è risposato o è legalmente separato, per il primo figlio spetta la detrazione per coniuge a carico e per gli altri figli la detrazione in misura doppia.

Per i figli naturali non riconosciuti dall'altro genitore, per i figli naturali riconosciuti anche dall'altro genitore ma esclusivamente a carico del contribuente, per i figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente spetta la detrazione in misura doppia se questi è coniugato, sia pure con un soggetto diverso dall'altro genitore, o non è legalmente ed effettivamente separato; se invece il genitore non è coniugato, o è legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio spetta la detrazione per il coniuge a carico e per gli altri figli la detrazione spetta in misura doppia.

Va, inoltre, precisato che per il riconoscimento della condizione di figli naturali, adottivi, affidati o affiliati "esclusivamente a carico" di un genitore non assume alcuna rilevanza la condizione reddituale dell'altro genitore.

Per quanto attiene la detrazione per altri familiari a carico di cui all'art. 12, comma 1, lettera c), del Tuir, si precisa che il nonno ha diritto alla detrazione per il nipote minore come "Altro familiare" solo se mancano (in quanto deceduti) i genitori e questi convive con lui, oppure se comunque provvede al suo mantenimento. Se i genitori sono in vita, ma non hanno redditi questi ha diritto, in presenza delle stesse condizioni, alla detrazione per "Altri familiari" a carico relativamente ai genitori, ma non per il nipote.

Analogamente, in presenza di un figlio maggiorenne in attesa di occupazione, che non convive con uno o entrambi i genitori a causa di separazione legale o divorzio la detrazione come "Altro familiare" a carico spetta interamente al genitore col quale convive o che corrisponde gli assegni alimentari. Se l'altro genitore, indipendentemente dal fatto che il figlio conviva con uno solo dei due, corrisponde gli assegni alimentari la detrazione deve essere ripartita tra i due genitori.

2.2. Detrazioni per redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa minore.

L'articolo 3, comma 1, lettera d), numeri 2) e 4) del decreto-legge n. 330 del 1994, ha eliminato la disposizione che, con riferimento alle detrazioni per lavoro dipendente e a quelle per redditi di lavoro autonomo e d'impresa minore, prevedeva l'applicazione di un meccanismo volto ad evitare che il contribuente fruisse dalla detrazione per un importo superiore alle imposte lorde relative ai redditi per cui le stesse erano concesse.

In particolare, è stata introdotta una disposizione a regime che stabilisce l'applicazione dell'ulteriore detrazione per redditi di lavoro dipendente e della detrazione per redditi di lavoro autonomo e d'impresa per classi di reddito.

Per l'anno 1994 la misura della ulteriore detrazione per lavoro dipendente da rapportare al periodo di lavoro o di pensione nell'anno è dunque stata fissata dall'articolo 3, comma 1, lettera d) del provvedimento in commento e risulta la seguente:

- se il reddito di lavoro dipendente non supera 14.500.000 lire annui, lire 237.215.

Tale ulteriore detrazione è ridotta nelle seguenti misure:

- a) lire 200.725 se il reddito di lavoro dipendente è superiore a lire 14.500.000 ma non a lire 14.600.000;
- b) lire 127.715 se il reddito di lavoro dipendente è superiore a lire 14.600.000 ma non a lire 14.700.000;
- c) lire 45.590, se il reddito di lavoro dipendente a lire 14.700.000 ma non a lire 14.825.000.

Relativamente, invece, alla misura della detrazione per lavoro autonomo e d'impresa per il 1994 si deve fare riferimento all'articolo 1 del D.P.C.M. 14 dicembre 1993 che ha aggiornato gli importi previsti nell'articolo 3 del decreto-legge 6 dicembre 1993, n. 503.

La misura di tale ulteriore detrazione e' dunque la seguente:

- a) lire 197.505 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa non supera lire 7.900.000;
- b) lire 156.750 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa e' superiore a lire 8.000.000;
- c) lire 75.240 se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo e di impresa e' superiore a lire 8.000.000 ma non a lire 8.200.000.

2.3. Ragguaglio delle detrazioni al periodo di lavoro o di pensione nell'anno.

Nelle istruzioni per la compilazione da parte del datore di lavoro dei modelli 101 sono stati chiariti i criteri che devono essere seguiti per calcolare la detrazione spettante per spese di produzione del reddito. In particolare, e' stato precisato il significato da attribuire alla locuzione "rapportata al periodo di lavoro o di pensione nell'anno" contenuta nell'articolo 13 del Tuir. In precedenza era precisato che il periodo da assumere per il calcolo della detrazione doveva essere espresso in giorni.

Le precisazioni si riferiscono sia ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato che a quelli a tempo determinato, in quanto l'art. 3, comma 2 del decreto-legge n. 330 del 1994, modificando il settimo comma dell'art. 23 del D.P.R. n. 600 del 1973, ha previsto che per i rapporti di lavoro a tempo determinato le detrazioni per carichi di famiglia continuano ad essere attribuite per il loro intero ammontare, mentre quelle per lavoro dipendente devono essere riportate al periodo di lavoro nell'anno, analogamente a quanto avviene per i rapporti di lavoro a tempo indeterminato.

Nelle predette istruzioni per la compilazione dei modelli 101 e' stato gia' chiarito che i giorni per i quali spetta la detrazione devono coincidere con quelli che hanno dato diritto alla retribuzione che e' stata assoggettata a ritenuta. Tenuto conto che un anno e' composto, di regola, da 365 giorni, e' stato precisato che nei giorni relativamente ai quali va calcolata la detrazione si devono in ogni caso comprendere le festivit', i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, mentre vanno sottratti i giorni per i quali non spetta la retribuzione (ad esempio, quelli di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni). Nelle istruzioni per la compilazione del modello 730, in apposita voce di Appendice, e' stato ulteriormente chiarito che i contribuenti che dichiarano indennita' o somme erogate direttamente dall'Inps o da altri Enti (mobilita', cassa integrazione, etc.) hanno diritto a fruire delle detrazioni per spese di produzione del reddito nell'anno in cui sono stati percepiti tali redditi. In tali ipotesi per determinare il numero di giorni per i quali si ha diritto alla detrazione, il contribuente deve tener conto di quelli che hanno dato diritto a tali indennita' anche se riferibili ad anni precedenti. Analogo principio si deve applicare per le borse di studio per le quali si fa riferimento ai giorni compresi nel periodo assunto ai fini dell'erogazione della borsa di studio anche se relativo ad anni precedenti. Con riferimento alle borse di studio, e' necessario distinguere quelle concesse in funzione del rendimento scolastico o universitario, che si riferiscono all'intero anno scolastico o accademico e quindi comportano il diritto alla detrazione per l'intero anno, da quelle collegate, ad esempio, alla frequenza di un particolare corso, per le quali il diritto alla detrazione spetta solo per il periodo di frequenza obbligatoria previsto.

Tra i giorni relativi ad anni precedenti per i quali spetta il diritto alle detrazioni non vanno, pero', considerati quelli compresi in periodi di lavoro per i quali si e' gia' fruito, in precedenza, delle detrazioni, pertanto, se nel 1994 sono stati corrisposti emolumenti a titolo di borsa di studio per attivita' svolta nel mese di aprile 1993, le detrazioni per spese di produzione del reddito relative ai 30 giorni dediti allo studio nell'aprile 1993 potranno spettare se e nella misura in cui per quel mese il contribuente non ha gia' goduto di analoghe detrazioni, ad esempio, perche' svolgeva attivita' di lavoro dipendente con un soggetto diverso da quello che eroga la borsa di studio.

Per quanto riguarda il computo dei giorni da prendere a base per il riconoscimento delle detrazioni, si precisa, inoltre, che il lavoratore ha diritto alla retribuzione secondo carenze periodiche nella misura stabilita in relazione alla categoria, o qualifica o grado di inquadramento e all'anzianita', nonche' ad altre competenze o indennita', erogate con la medesima cadenza o in tempi diversi e/o differiti. Si puo' dunque distinguere una retribuzione a cadenza periodica, quale lo stipendio o

salario, ed una retribuzione differita, quali le mensilità aggiuntive. Infatti, la dimensione temporale del rapporto di lavoro consente che ulteriori competenze retributive siano erogate in date differite rispetto ai periodi di corresponsione della retribuzione e dei suoi elementi accessori, di regola nel corso dell'anno lavorativo ed eccezionalmente nel corso di più estesi periodi di tempo. Tali ulteriori competenze retributive possono spettare in relazione ai giorni di sussistenza del rapporto di lavoro, indipendentemente dalla circostanza che per lo stesso numero di giorni spetti altresì il diritto alla retribuzione.

Conseguentemente, si può affermare che la perdita del diritto alla detrazione per lavoro dipendente si verifica soltanto in caso di assoluta assenza della retribuzione (sia a cadenza periodica che differita).

Le suesposte precisazioni comportano, ad esempio, che il diritto alla detrazione non viene limitato da particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro, quali il part-time verticale o orizzontale, né dalla presenza di giornate di sciopero, né, ancora, in tutte le altre ipotesi di assenza dal lavoro per le quali il lavoratore viene privato della retribuzione giornaliera, ma matura ugualmente il diritto alla corresponsione della tredicesima mensilità.

Si raccomanda agli Uffici dell'Amministrazione finanziaria in indirizzo la massima divulgazione delle istruzioni contenute nella presente circolare ed ogni utile assistenza agli interessati.