



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

CIRCOLARE N. 31/E

Roma, 06 giugno 2005

OGGETTO:ulteriori chiarimenti in merito al secondo modulo di riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche - legge finanziaria per il 2005.

INDICE

PREMESSA	3
1. LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER I SOGGETTI NON RESIDENTI.....	3
2. EFFETTI DELLA DEDUZIONE PER ONERI DI FAMIGLIA SULLE ADDIZIONALI ALL'IRPEF	5
3. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA: RILEVANZA DELLA DEDUZIONE PER GLI ADDETTI ALL'ASSISTENZA PERSONALE	6

PREMESSA

La presente circolare, integrando le prime istruzioni fornite con la circolare n. 2 del 3 gennaio 2005, fornisce ulteriori chiarimenti in merito al secondo modulo di riforma dell'IRPEF introdotto dalla legge finanziaria per il 2005 (L n. 311 del 31 dicembre 2004, in seguito l.f.).

In particolare, le precisazioni riguardano la base imponibile delle addizionali, la base imponibile dei redditi dei soggetti non residenti, la applicazione della clausola di salvaguardia.

Di seguito, nel richiamare le norme della legge in commento, si farà riferimento esclusivamente al numero del comma interessato seguito da l.f.

LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE PER I SOGGETTI NON RESIDENTI

Il comma 349, lettera a), l.f. ha modificato l'articolo 3 del TUIR, al fine di coordinare le disposizioni in materia di determinazione della base imponibile con le nuove deduzioni per oneri di famiglia disciplinate dalla successiva lettera b).

Una delle novità di maggior rilievo introdotte dalla l.f. è rappresentata, infatti dalla trasformazione del beneficio fiscale concesso in relazione alla situazione socio economica del nucleo familiare. In luogo della detrazione d'imposta per carichi di famiglia, prevista dal previgente articolo 13, che abbattava l'imposta lorda, sono state, infatti previste deduzioni per oneri di famiglia, disciplinate dal nuovo articolo 12 (comma 349, lettera b), che opera in diminuzione del reddito. Le nuove deduzioni, previste anche in relazione alle spese sostenute per

l'assistenza di persone non autosufficienti, diversamente dalle precedenti detrazioni i cui importi erano fissati in un ammontare prestabilito, sono fissate in misura teorica e devono essere determinate nel loro effettivo importo sulla base di una formula analoga a quella dettata per l'applicazione della no-tax area (art. 11: deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione).

La sostituzione delle detrazioni per carichi di famiglia con le deduzioni per oneri di famiglia ha comportato un adeguamento dei criteri di determinazione della base imponibile all'IRPEF. La l.f. ha pertanto riformulato l'art. 3 del Tuir prevedendo che il reddito da assoggettare a tassazione, costituito per i soggetti residenti dal reddito complessivo e per i soggetti non residenti dal reddito prodotto nel territorio dello Stato, deve essere assunto al netto, oltre che degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 del TUIR e della deduzione per assicurare la progressività dell'imposta di cui all'articolo 11 del TUIR, anche delle nuove deduzioni di cui all'articolo 12 del TUIR.

Tuttavia, in base ad una interpretazione logico-sistematica, si deve ritenere che le nuove deduzioni non modifichino in maniera sostanziale le regole di tassazione previste per i soggetti non residenti: se, difatti, ai sensi dell'art. 24 del Tuir le detrazioni per oneri di famiglia disciplinate dal previgente articolo 13 non erano riconosciute in riduzione dell'imposta lorda dovuta dai soggetti non residenti, analogamente le nuove deduzioni non devono operare in riduzione del reddito da assoggettare a tassazione nel territorio dello Stato.

Pertanto, la previsione che esclude per i soggetti non residenti il beneficio delle detrazioni d'imposta per carichi di famiglia, che, si evidenzia, non è stata abrogata dalla l.f., deve essere riferita, ai sensi del comma 351 della l.f., alle nuove deduzioni per oneri di famiglia.

Conseguentemente per i soggetti non residenti il reddito da assoggettare a tassazione deve essere assunto al netto dei soli oneri deducibili indicati dall'art. 24 del Tuir e della deduzione spettante per assicurare la progressività dell'imposizione ma non anche al netto della deduzione per oneri di famiglia.

EFFETTI DELLA DEDUZIONE PER ONERI DI FAMIGLIA SULLA BASE IMPONIBILE DELLE ADDIZIONALI ALL'IRPEF

Le nuove disposizioni in materia di tassazione del reddito delle persone fisiche, introdotte dai commi da 349 a 353 della legge finanziaria per il 2005, hanno suscitato problemi interpretativi circa la rilevanza delle nuove deduzioni per oneri familiari ai fini della determinazione della base imponibile delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF.

La legge finanziaria per il 2005 non contiene, infatti, disposizioni specifiche al riguardo. Ciò a differenza di quanto previsto dalla legge n. 289 del 2002, che, in relazione alla introduzione del primo modulo di riforma dell'IRPEF, all'art. 2, comma 4, stabiliva espressamente che la deduzione per garantire la progressività dell'imposta (art. 11 del TUIR) non rileva ai fini delle addizionali .

In assenza di una previsione analoga a quella relativa alla no-tax area si deve ritenere, pertanto, che la nuova deduzione per oneri di famiglia, prevista in relazione al secondo modulo di riforma dell'IRPEF, comporti la riduzione della base imponibile non solo dell'IRPEF ma anche delle addizionali regionali e comunali a tale imposta .

La base imponibile delle suddette addizionali, ai sensi rispettivamente dell'articolo 50, comma 2, del d.lgs. n. 446 del 1997 e dell'articolo 1, comma 4, del d.lgs n. 360 del 1998, è costituita dal reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di tale imposta. Tale base imponibile risulta ora modificata per effetto della introduzione del secondo modulo di riforma dell'IRPEF, dovendo intendersi che la stessa deve essere decurtata, oltre che degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR, anche della nuova deduzione per oneri di famiglia effettivamente spettante.

Per tale aspetto la disposizione introdotta dalla legge finanziaria assume un forte valenza agevolativa nei riguardi delle famiglie e costituisce un elemento di assoluta novità nell'ambito del sistema di tassazione del reddito, tenuto conto che in base alla normativa in vigore fino al 31 dicembre 2004 a fronte degli oneri di famiglia era attribuita una detrazione d'imposta, da far valere, quindi, ai soli fini della determinazione dell'IRPEF e non anche delle relative addizionali.

Tornano comunque applicabili le previsioni (art. 50 del d.lgs. n. 446 del 1997 e art.1 del d.lgs n. 360 del 1998) secondo le quali le addizionali sono dovute solo se per lo stesso anno risulta dovuta l'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto delle detrazioni per essa riconosciute.

Pertanto, qualora per lo stesso anno non risulti dovuta l'imposta sul reddito delle persone fisiche, anche per effetto della nuova deduzione per oneri di famiglia, non saranno dovute neanche le relative addizionali comunali e regionali

Se invece la deduzione per oneri di famiglia determina solo l'emergere di un minor debito d'imposta, le addizionali sono dovute e la relativa base imponibile deve essere calcolata al netto della predetta deduzione.

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA: RILEVANZA DELLA DEDUZIONE PER ADDETTI ALL'ASSISTENZA PERSONALE

L'art. 12 del Tuir, a seguito delle modifiche apportate dal comma 349 della l.f., prevede, al comma 4-bis, una nuova deduzione spettante in relazione alle spese sostenute dal contribuente, fino ad un importo massimo di 1.820 euro, per gli addetti alla propria assistenza personale o all'assistenza personale di familiari, nell'ipotesi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana.

La deduzione in questione si applica secondo lo stesso meccanismo di calcolo previsto per le altre deduzioni per oneri familiari di cui ai commi 1 e 2 (rapporto

che prevede al numeratore l'ammontare di 78.000 euro a cui occorre aggiungere l'importo della deduzione in esame, di quelle per oneri familiari e degli oneri deducibili ex articolo 10 del TUIR, e quindi sottrarre il reddito complessivo, e al denominatore l'importo di 78.000 euro. Se il risultato del rapporto è maggiore o uguale a 1, la deduzione compete per intero; se è pari a zero o minore di zero, la deduzione non compete; se è compreso tra zero ed 1, per il calcolo della deduzione vengono computate le quattro cifre decimali del rapporto stesso).

Poiché la nuova deduzione, inserita nell'art. 12 del Tuir, ossia tra le disposizioni strutturali che regolano il sistema di applicazione dell'IRPEF, incide sulla determinazione del reddito complessivo, si deve ritenere che l'eventuale fruizione della stessa non impedisca il ricorso al meccanismo di salvaguardia. Come ribadito con la circolare n. 2 del 2005, infatti, assumono rilevanza ai fini della verifica della clausola di salvaguardia le disposizioni del TUIR concernenti la determinazione complessiva della base imponibile, le aliquote d'imposta, gli scaglioni di reddito e la determinazione dell'imposta netta.

Il contribuente per individuare il sistema di tassazione a lui più favorevole deve confrontare l'imposta dovuta applicando le regole dettate per il 2005, comprensive quindi della nuova deduzione per le spese di assistenza personale in caso di non autosufficienza, con l'imposta dovuta applicando le regole vigenti al 31 dicembre 2004 basate sul primo modulo di riforma dell'IRPEF che non prevedeva tale deduzione, o con quella dovuta applicando le regole anteriori alla riforma, vigenti al 31 dicembre 2002.

o

o o

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.