

CIRCOLARE N. 13

Manovra dei cento giorni per il rilancio dell'economia

Legge n. 383 del 18 ottobre 2001

Premessa

Si porta a conoscenza che con legge 383 del 18 ottobre 2001 pubblicata in G.U. in data 24 ottobre 2001 n.248 sono state varate dal Governo le prime misure per il rilancio dell'economia. Con la presente circolare si intende iniziare a fornire un primo quadro sulle principali novità e/o modifiche legislative introdotte, anche alla luce delle circolari n. 88, n.90 e n.91 diramate dall'Agenzia delle Entrate rispettivamente in data 11 ottobre 2001, 17 ottobre 2001 e 18 ottobre 2001.

La disposizione è strutturata in diciannove articoli raggruppati in sei Capi, così suddivisi:

Impianto normativo generale

- Capo I - Norme per incentivare l'emersione dell'economia sommersa:
composto dagli articoli da 1 a 3;
- Capo II - Incentivi fiscali per gli investimenti e lo sviluppo:
composto dagli articoli 4 e 5;
- Capo III - Innovazioni:
composto dagli articoli 6 e 7;
- Capo IV – Soppressione degli adempimenti inutili e semplificazioni:
composto dagli articoli da 8 a 11;
- Capo V – Riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria:
composto dall'art.12;
- Capo VI – Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni:
composto dagli articoli da 13 a 19.

In questa sede si forniscono prime delucidazioni sulla c.d. "emersione" del lavoro irregolare.

Capo I: Norme per incentivare l'emersione dell'economia sommersa

Art.1: dichiarazione di emersione

La disposizione attribuisce una serie di agevolazioni agli imprenditori e lavoratori dipendenti o paradipendenti che decidono di regolarizzare i rapporti di lavoro subordinato o parasubordinato, sino ad oggi svolti violando le normative di carattere tributario e contributivo, con l'intento di sottrarsi ai maggiori oneri conseguenti al regolare adempimento di tali obblighi.

Il primo comma dell'articolo in esame dispone che i datori di lavoro, intenzionati a regolarizzare la loro posizione contri-retributiva fiscale, devono presentare, entro il 30 novembre 2001, apposita "dichiarazione di emersione", da redigersi su modello in via di predisposizione da parte del Ministero delle Finanze.

Lo stesso Ministero ha già preannunciato che il 30 novembre 2001, vista la ristrettezza temporale, è da considerarsi solo come termine di partenza dell'emersione ed è ragionevole pensare ad un'ipotesi di proroga.

Relativamente ai soggetti interessati, come ribadito dalla circolare n.88 citata, si precisa che le disposizioni sono applicabili agli imprenditori e ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo che, per lo svolgimento delle proprie attività, hanno impiegato lavoratori (prima dell'entrata in vigore della legge e fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione) non adempiendo, in tutto o in parte, ai relativi obblighi imposti dalla normativa fiscale e contributiva.

Pertanto risultano interessati:

- i titolari di redditi di lavoro autonomo¹;
- i soggetti di cui all'art.5 del TUIR² titolari di reddito d'impresa;
- le società e gli enti commerciali di cui all'art.87 del TUIR³.

¹ L'agevolazione si estende ai soggetti che esercitano arti e professioni, per professione abituale, anche se non esclusiva, e alle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

² Società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato.

³

- a) Società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

- gli imprenditori che non hanno mai dichiarato reddito d'impresa e che intendono far emergere la propria attività ed i lavoratori irregolari impiegati nella stessa⁴.

Relativamente alle società ed enti di cui alle lettere c) e d) del citato articolo 87, l'agevolazione è applicabile limitatamente ai lavoratori impegnati in attività che danno luogo a redditi d'impresa.

I lavoratori che possono beneficiare dell'agevolazione sono quelli:

- che svolgono l'attività nell'ambito di un rapporto di subordinazione, di qualunque tipologia esso sia (a tempo pieno, a part-time, a tempo indeterminato o a termine);
- ovvero, che intrattengono rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per i quali siano applicabili le recenti disposizioni di legge.

Sono esclusi da tale agevolazione i lavoratori titolari di reddito di lavoro autonomo professionale o occasionale.

Il secondo comma delinea le condizioni e le misure dell'agevolazione fiscale.

Infatti i soggetti che, per effetto della presentazione della dichiarazione di emersione, intendono usufruire del relativo programma agevolativo, devono contestualmente impegnarsi ad incrementare il reddito imponibile dell'esercizio in corso alla data di regolarizzazione (per ipotesi: coincidente con l'anno solare 2001) e quello dei due esercizi successivi (2002 – 2003) rispetto a quello dichiarato nell'esercizio immediatamente precedente⁵.

Su ciascun incremento di reddito imponibile realizzato negli esercizi in questione (2001 – 2002 – 2003), si applicherà una tassazione sostitutiva ai fini IRPEF o IRPEG ed IRAP nella misura del:

1. dieci per cento, per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della domanda di emersione (ipotesi anno 2001);

-
- b) Gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che hanno per esercizio esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - c) Gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per esercizio esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - d) Le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità, non residenti nel territorio dello Stato.

⁴ Per tali soggetti l'incremento del reddito imponibile nell'anno di presentazione della dichiarazione di emersione, da assoggettare ad imposta sostitutiva, è costituito dall'intero reddito imponibile dichiarato.

⁵ Relativamente alla prima applicazione dell'agevolazione, il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, è da considerarsi il 2001 e quello di riferimento per il periodo precedente è il 2000.

2. quindici per cento, per il secondo periodo d'imposta (anno 2002);
3. venti per cento, per il terzo periodo d'imposta (anno 2003).

Gli incrementi di reddito imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva, tuttavia, non possono essere superiori al triplo del costo del lavoro emerso per il primo periodo d'imposta del programma (e quindi per il 2001) ed indicato nella dichiarazione di emersione.

Il costo del lavoro emerso nel 2001 sarà, quindi, considerato parametro di riferimento dell'intero triennio del programma ed è determinato:

- dai lavoratori utilizzati irregolarmente dall'imprenditore e risultanti nella dichiarazione di emersione;
- dall'importo complessivo del costo del lavoro indicato nella dichiarazione di emersione per l'anno 2001.

Il parametro di riferimento sarà ricalcolato, ovviamente qualora, per gli anni successivi, il costo del lavoro indicato in dichiarazione subisca una riduzione per effetto ad esempio di licenziamenti o dimissioni dei lavoratori regolarizzati.

Il seguente esempio ci permette di illustrare meglio il concetto.

(Periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e nessuna variazione nella forza lavoro emersa):

- Nella dichiarazione di emersione un imprenditore ha indicato l'utilizzo irregolare, per il periodo d'imposta 2001 e per i tre precedenti, di 4 lavoratori il cui costo unitario per l'esercizio 2001 è stato pari a 50 milioni, per un totale (sempre per il 2001) di 200 milioni.
- La somma di 200Mli è il valore base che, moltiplicato per tre, determina il valore di riferimento ($200 \times 3 = 600$ mli).
- Il reddito dichiarato nel periodo di imposta 2000 è pari a 500mli, mentre il reddito dichiarato: (i) nel periodo della dichiarazione (anno 2001) è 1.200mli; (ii) nel 2002 è 1.300mli; (iii) nel 2003 è 2.500mli.
- Sull'incremento di reddito di 700mli, determinatosi tra il 2000 ed il 2001, l'imprenditore potrà applicare l'imposta sostitutiva del 10%, fino alla concorrenza dell'importo di 600mli e sul differenziale di 100 milioni applicherà le imposte ordinarie.

- Sull'intero incremento di reddito di 100mli, determinatosi tra il 2001 ed il 2002, l'imprenditore potrà applicare l'imposta sostitutiva del 15%, in considerazione del fatto che lo stesso è inferiore al valore di riferimento.
- Sull'incremento di reddito di 1.200mli, determinatosi tra il 2002 ed il 2003, l'imprenditore potrà applicare l'imposta sostitutiva del 20% fino alla concorrenza dell'importo di 600mli e sul differenziale di 600mli applicherà le imposte ordinarie.

E' il caso di rilevare che non è stato ancora chiarito se (oltre evidentemente alla perdita del beneficio dell'imposta sostitutiva) vi siano conseguenze sanzionatorie, qualora in taluno degli esercizi successivi al 2001, non dovesse verificarsi incremento di reddito imponibile rispetto al periodo precedente.

Per quanto riguarda l'aspetto contributivo la disposizione prevede che, sul maggior imponibile previdenziale relativo ai redditi di lavoro (subordinato o parasubordinato) emersi relativamente al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione (anno 2001), l'imprenditore debba assolvere una contribuzione sostitutiva nelle seguenti misure:

1. otto per cento, per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della domanda di emersione;
2. dieci per cento, per il primo periodo d'imposta successivo;
3. dodici per cento, per il secondo periodo d'imposta successivo.

Eventuali modificazioni degli imponibili contributivi fatti emergere dalla dichiarazione relativa al primo periodo di imposta (anno 2001), derivanti da riduzione della forza lavoro regolarizzata, determineranno una diminuzione dei contributi da assolvere.

La disposizione prevede infine che, i lavoratori regolarizzati dall'impresa, che diano il loro consenso al programma di emersione (attraverso apposita domanda da consegnare al datore di lavoro) possano, a loro volta, usufruire per il detto triennio di una tassazione sui redditi agevolata.

Sui redditi di lavoro dipendente⁶ emersi infatti, è dovuta dal lavoratore un'imposta sostitutiva IRPEF nelle seguenti misure :

⁶ Oggetto dell'agevolazione sono ovviamente solo i redditi di lavoro emersi e non anche quelli (eventuali) regolari, né tanto meno i redditi di altre categorie.

1. sei per cento, per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della domanda di emersione;
2. otto per cento, per il primo periodo d'imposta successivo;
3. dieci per cento, per il secondo periodo d'imposta successivo.

L'applicazione e il versamento dell'imposta saranno effettuate dal datore di lavoro, secondo le modalità previste in materia di effettuazione di ritenute alla fonte.

Per l'anno 2001, l'imposta sostitutiva è applicata in sede di determinazione delle ritenute alla fonte relative al mese di dicembre.

Per l'anno d'imposta in cui il datore ha presentato la dichiarazione e per i due successivi, tali lavoratori sono esclusi inoltre, da qualsiasi contribuzione previdenziale.

La disposizione in esame prevede, al terzo comma, la possibilità ai datori di lavoro che ne fanno richiesta, di far valere la dichiarazione di emersione anche quale proposta di concordato tributario (IRPEF o IRPEG, ILOR o IRAP ed IVA) e previdenziale per taluno o tutti gli anni interessati dall'emersione pregressi al 2001⁷.

Condizioni indispensabili per beneficiare di tale opportunità sono:

- l'espressa richiesta del datore di lavoro, che deve avvenire tramite la compilazione di un preciso quadro inserito nella dichiarazione di emersione;
- l'inesistenza, prima della data di presentazione della dichiarazione di emersione, di accessi, verifiche, ispezioni e, per gli anni oggetto del concordato, di atti di accertamento o rettifica.

Il datore di lavoro deve indicare nella dichiarazione di emersione il costo del lavoro irregolare utilizzato in ciascuno degli anni pregressi, compresi i compensi in natura, indipendentemente dai limiti di deducibilità previsti dal TUIR.

Il costo del lavoro utilizzato in ciascun anno pregresso non può essere tuttavia superiore al valore del costo del lavoro emerso per l'anno 2001.

Con il pagamento dell'imposta sostitutiva, di cui infra, vengono preclusi per ciascun periodo d'imposta, accertamenti fiscali e contributivi del reddito, fino a concorrenza del triplo del costo del lavoro irregolare dichiarato per tali esercizi.

⁷ Nell'ipotesi di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

Un esempio illustrerà meglio l'applicazione della procedura.

(periodo d'imposta coincidente con l'anno solare)

- a) costo irregolare utilizzato nell' anno 1997 pari a lire 200 milioni;
- b) costo irregolare utilizzato nell' anno 1997 pari a lire 200 milioni;
- c) costo irregolare utilizzato nell' anno 1998 pari a lire 200 milioni;
- d) costo irregolare utilizzato nell' anno 1999 pari a lire 200 milioni;
- e) costo irregolare utilizzato nell' anno 2000 pari a lire 200 milioni.

Imposta sostitutiva dell'otto per cento su lire 1miliardo = 80.000.000

Per ciascuno dei cinque anni considerati nell'esempio, l'imprenditore potrà subire eventuali accertamenti solo per imponibili superiori a 600 milioni (triplo di 200 milioni).

L'imposta sostitutiva può essere versata:

- in unica soluzione, entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione, con una riduzione del 25 per cento dell'importo dovuto;
- in ventiquattro rate mensili, a partire dal termine di presentazione della dichiarazione di emersione, senza l'applicazione di interessi.

Inoltre, il pagamento dell'importo complessivamente dovuto determina l'estinzione dei seguenti delitti:

- omessa o infedele dichiarazione ai sensi del D.Lgs 10 marzo 2000, n.74;
- dei reati contravvenzionali e delle violazioni amministrative e civili connesse alle violazioni fiscali e previdenziali derivanti dall'utilizzo del lavoro irregolare ed il delitto di cui all'art.37 della legge 24 novembre 1981, n.689.

Anche ai lavoratori che aderiscono al programma di emersione è data possibilità di estinguere i propri debiti fiscali e previdenziali per gli anni pregressi.

Per ciascuno di essi, il lavoratore dovrà pagare una somma forfetaria pari a lire 200.000 e il versamento potrà essere effettuato con le stesse procedure concesse al datore di lavoro.

Il pagamento della citata somma preclude qualsiasi accertamento di carattere fiscale e previdenziale per i periodi interessati, ma non ha rilevanza ai fini della ricostruzione della posizione previdenziale del lavoratore.

Di conseguenza il datore di lavoro non è tenuto a corrispondere, per questi anni, la quota di contributi a proprio carico.

Lungi dall'aver ritenuto esaurito l'approfondimento della norma in oggetto, anche a causa dei già annunciati interventi correttivi, si resta a disposizione per ogni eventuale approfondimento

Napoli, 28.10.2001

Dr. Marco Fiorentino

Dr. Maurizio Moccaldi Ruggiero