



### **L'impatto della legge di Stabilità 2013 sulla fiscalità del lavoro**

a cura di Roberto Lucarini – Dottore Commercialista e Revisore contabile in Pietrasanta

Con la recente [legge di stabilità 2013](#)<sup>2</sup>, composta da un solo articolo e ben 560 commi, il legislatore é andato a modificare, come quasi sempre accade con tale appuntamento di fine anno, taluni aspetti relativi alle normative fiscali in vigore. Pur con valenza talora anche generale, alcune di queste modifiche hanno un impatto diretto soprattutto nel campo del lavoro; le presenti note si limiteranno, quindi, ad illustrare i principali aspetti di novità per tale settore.

In sintesi si possono indicare, nell'ottica sopra esposta, questi argomenti:

1. Detrazioni d'imposta per figli a carico;
2. Disciplina Irap e cuneo fiscale;
3. Sistemazione fiscale del reddito dei c.d. lavoratori frontalieri;
4. Addizionale regionale;
5. Detassazione retribuzioni di produttività;
6. Detrazioni per familiari a carico per soggetti non residenti;
7. Vediamo di seguito, distintamente, le principali novità.

#### **Detrazioni d'imposta per figli a carico**

Come noto la normativa in tema d'imposta sul reddito delle persone fisiche (Tuir)<sup>3</sup>, prevede, all'art.12, co.1, lett. C, una particolare detrazione, a favore del contribuente inciso dall'imposta, per carichi familiari relativi ai figli a proprio carico<sup>4</sup>.

Vediamo subito in cosa consistono tali novità, per poi andare a ricapitolare, in sintesi, le caratteristiche tipiche e generali della detrazione stessa.

Il sistema utilizzato dal legislatore di fine anno é quello della parziale sostituzione; sono state infatti modificate taluni parole, rectius cifre, all'interno della lettera C, co.1, art.12 Tuir. In sostanza più che ad una modifica testuale si assiste, invece, ad un aumento delle somme concesse in detrazione nelle diverse ipotesi previste. Ciò comporta, pertanto, una novità che non riguarda assolutamente le casistiche supportate da detrazione, ma soltanto l'ammontare della detrazione concessa nelle varie ipotesi legali.

Le variazioni, che valgono a far data dal 1° gennaio 2013<sup>5</sup>, possono meglio essere comprese se esposte in forma di tabella, evitando inutili trascrizioni di frasi che ad una prima lettura possono offrire più confusione che altro:

<sup>2</sup> L. 24 dicembre 2012, n.228.

<sup>3</sup> DPR 22 dicembre 1986, n.917.

<sup>4</sup> Simili detrazioni sono previste anche per il coniuge e per altri soggetti, comunque a carico, ma queste non sono state modificate dalla normativa in esame.

<sup>5</sup> Esse pertanto saranno subito applicabili in sede di tassazione mensile dei salari e stipendi, mentre non avranno alcun effetto sulla dichiarazione annuale Unico13 o 730/13, relativa ai redditi 2012.

Tipo detrazione	Anno 2012	Anno 2013
Figlio a carico	€ 800,00	€ 950,00
Figlio minore di 3 anni	€ 900,00	€ 1.220,00
Figlio portatore di handicap	Aumento detrazione ordinaria per € 220,00	Aumento detrazione ordinaria per € 400,00
Se almeno 4 figli a carico	Aumento detrazione ordinaria di € 800,00 + € 200,00 per ogni figlio oltre il quarto	Aumento detrazione ordinaria di € 800,00 + € 200,00 per ogni figlio oltre il quarto

Si noti, quindi, che sono aumentate anche altre particolari detrazioni, attivabili in specifiche situazioni soggettive, legate al figlio a carico:

- la detrazione per figlio minore di tre anni, sostitutiva di quella ordinaria, che risulta maggiore e pari adesso ad € 1.220,00;
- l'ulteriore detrazione, incrementativa in questo caso di quella ordinaria, per un importo di € 400,00 per ogni figlio portatore di handicap.

C'è poi da segnalare, in breve, la speciale detrazione spettante nel caso in cui i genitori possano vantare un numero di figli a carico pari almeno a 4. Il suo ammontare, come da tabella, non è stato modificato dalla legge di stabilità 2013. Da notare, per completezza, che in tali casi alle famiglie spetta un'ulteriore detrazione, oltre dunque quella ordinaria, pari ad € 1.200,00, anch'essa rimasta immutata<sup>6</sup>. Rispetto alle ordinarie detrazioni quest'ultima ha una rilevante peculiarità: nel caso in cui tale detrazione risultasse di importo maggiore, rispetto all'imposta lorda diminuita delle ordinarie e varie detrazioni, la parte eccedente, per incapienza, anziché perduta potrà essere chiesta a rimborso<sup>7</sup>. Nel caso di lavoratore subordinato l'operazione sarà svolta dal sostituto d'imposta.

Stanti le sopra esposte detrazioni per figli a carico vediamo, rapidamente, i punti essenziali circa la loro applicabilità.

Si deve innanzitutto ricordare che un soggetto può ritenersi, sotto il profilo fiscale, a carico di un altro, allorché provvisto di reddito non superiore a € 2840,51<sup>8</sup>.

Quello che c'è di più stravagante, nella disciplina delle detrazioni in esame, è la metodologia di calcolo cui esse devono sottostare. Gli importi visti sopra, infatti, non rilevano nel loro importo esposto, ma devono sottostare a un calcolo basato sulla seguente formula:

$$\frac{(\text{€ 95.000} + \text{€ 15.000 per ogni figlio a carico oltre il primo}) - (\text{reddito totale})}{(\text{€ 95.000} + \text{€ 15.000 per ogni figlio a carico oltre il primo})}$$

Da tale rapporto si otterrà un coefficiente; se esso sarà uguale o minore di zero, oppure uguale ad 1 non spetterà alcuna detrazione. Se il coefficiente sarà un numero compreso tra zero ed 1, la detrazione spetterà in funzione del coefficiente ottenuto, tenendo conto di 4 cifre decimali.

Una complicazione che tenta, tuttavia, di fornire un peso alla detrazione stessa in funzione del reddito totale del soggetto contribuente, andando via via riducendone la consistenza fino ad annullarla.

<sup>6</sup> Ex art.12, comma 1 bis, Tuir, cit..

<sup>7</sup> Ex art.12, comma 3, secondo periodo, Tuir. Si veda, sul tema, il regolamento esposto nel Dm Min. Fin. 31 gennaio 2008.

<sup>8</sup> Ex art.12, comma 2, Tuir, cit.. Si ricorda che detto importo deve essere considerato al lordo di eventuali oneri deducibili vantabili dal soggetto.

Detta detrazione per figli a carico spetta, di base, nella ripartizione del 50% tra i due genitori. Altre ipotesi, che vedono essenzialmente modificare il carico, e quindi la detrazione, su un solo genitore, sono due:

- per scelta, ed in questo caso la detrazione potrà essere goduta dal genitore che può vantare il reddito complessivo più elevato;
- nel caso in cui un genitore risulti a carico dell'altro<sup>9</sup>.

La detrazione deve essere, peraltro, rapportata al periodo dell'anno nel quale sono in essere le condizioni di fruizione<sup>10</sup>; potrebbe pertanto non essere fruibile per tutte le varie mensilità.

Si ricorda, da ultimo, che ai fini del calcolo matematico di spettanza della detrazione, il reddito complessivo del contribuente deve essere inteso al netto del reddito derivante dall'immobile adibito ad abitazione<sup>11</sup>.

### **Modifiche all'Irap**

L'imposta regionale sulle attività produttive<sup>12</sup>, conosciuta ai contribuenti come Irap, ha tra i suoi vari presupposti la tassazione del cd. valore della produzione. Per giungere a questo, di fatto, si procede anche alla tassazione del costo del lavoro, o comunque di buona parte di esso.

Ciò rende tale imposta, a parere di chi scrive, un balzello iniquo e penalizzante, specie verso profili aziendali ad alto contenuto di mano d'opera. La legge di stabilità 2013<sup>13</sup> prova a rivedere proprio tale aspetto sia pur, come vedremo, in maniera poco incisiva. L'intervento si muove su diversi piani ed anche in questo caso viene utilizzata la tecnica parzialmente sostitutiva, andando a modificare semplicemente i valori applicabili in tema di deduzioni.

Vediamo, preventivamente, che cosa sono le suddette deduzioni interessate dal provvedimento. Le modifiche sono apportate all'art.11 del D.Lgs. n.446/1997, norma istitutiva dell'Irap, il quale si occupa della determinazione del valore della produzione, inteso nel caso come base imponibile dell'imposta<sup>14</sup>.

Le deduzioni, stratificatesi nel tempo con successivi interventi legislativi, oltre a creare un notevole caos operativo, dovrebbero tendere ad attenuare proprio l'impatto negativo che detta imposta ha sul costo del lavoro, effetto meglio conosciuto come parte del c.d. cuneo fiscale. Senza andare ad analizzare tutte le possibili tipologie di deduzione, vediamo nel breve soltanto quelle incise dalle recenti modifiche.

Si ricorda inoltre che le modifiche operate all'art.11 del D.Lgs. n.446 del 15 dicembre 1997, dal co.484 dell'art.1 della Legge di Stabilità 2013 si applicano a decorrere dal 2014 ("periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013").

### **A Deduzione forfetaria ex art.11, co.1, D.Lgs. n.446/1997**

La legge di stabilità 2013 interviene su due distinti punti cui alla lettera A del co.1, del citato art.11:

- 1.** sul punto n. 2, nel quale viene concessa una deduzione ai fini Irap, di tipo forfetario ad imprese costituite in forma di società o individuali, per ogni lavoratore a tempo

<sup>9</sup> Questo al di là della specifica regolamentazione normativa prevista per i casi di separazione o divorzio, ex art.12, comma 1, lett. C, Tuir, cit..

<sup>10</sup> Ex art.12, comma 3, Tuir, cit..

<sup>11</sup> Ex art.12, comma 4 bis, Tuir, cit..

<sup>12</sup> D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446.

<sup>13</sup> Ex art.1, comma 484, L. 24 dicembre 2012, n.228.

<sup>14</sup> La norma prevede, sostanzialmente, una distinzione circa l'identificazione del valore della produzione, tra società di capitali, soggette al bilancio in formato europeo, e le restanti realtà economiche, sostanzialmente società di persone ed imprese individuali; si veda gli art.5 e 5 bis della Legge Irap.

indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, per lavoratrici donne o per soggetti impiegati di età inferiore ai 35 anni. La nuova norma incide, di fatto, sull'importo delle somme deducibili:

Tipo deduzione	Somma valida fino al 2013	Somma valida dal 2014
Deduzione per lavoratori a tempo indeterminato	€ 4.600,00	€ 7.500,00
Deduzione per lavoratrici donne a tempo indeterminato o soggetti aventi meno di 35 anni	€10.600,00	€ 13.500,00

2. sul punto 3, nel quale viene concessa una specifica e diversa deduzione ai fini Irap, di tipo forfetario ad imprese costituite in forma di società od individuali, per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, per lavoratrici donne o per soggetti impiegati di età inferiore ai 35 anni, che siano assunti nelle seguenti regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Una deduzione, questa, che é ovviamente alternativa a quella cui al punto 2, e che rafforza per le imprese del sud Italia l'impatto sulla base imponibile. Anche in questo caso la nuova norma incide, di fatto, sull'importo delle somme deducibili:

Tipo deduzione	Somma valida fino al 2013	Somma valida dal 2014
Deduzione per lavoratori a tempo indeterminato	€ 9.200,00	€ 15.000,00
Deduzione per lavoratrici donne a tempo indeterminato o soggetti aventi meno di 35 anni	€15.200,00	€ 21.000,00

### **B.** Ulteriore deduzione forfetaria ex art.11, co.4 bis, D.Lgs. n.446/1997

Tale deduzione, offerta ad imprese di tipo societario od individuale, spetta forfettariamente ed in stretta parametrizzazione con il volume d'affari del soggetto giuridico imponibile.

Di seguito si riportano, in tabella, i nuovi importi introdotti dalla legge di stabilità 2013:

<b>Società di capitali (soggetti Ires)</b>	
Base imponibile	Importo deducibile
Se minore di € 180.759,91	€ 8.000,00
Se tra € 180.759,91 ed € 180.839,91	€ 6.000,00
Se tra € 180.839,91 ed € 180.919,91	€ 4.000,00
Se tra € 180.919,91 ed € 180.999,91	€ 2.000,00

Per le società di persone, le imprese individuali e le società semplici, ed equiparate, le deduzioni sopra indicate sono aumentate, rispettivamente ed in base al valore della produzione, di € 2.500,00, € 1.875,00, € 1.250,00 ed € 625,00.

<b>Società di persone, le imprese individuali e le società semplici (soggetti Irpef)</b>	
<b>Base imponibile</b>	<b>Importo deducibile</b>
Se minore di € 180.759,91	€ 10.500,00
Se tra € 180.759,91 ed € 180.839,91	€ 7.875,00
Se tra € 180.839,91 ed € 180.919,91	€ 5.250,00
Se tra € 180.919,91 ed € 180.999,91	€ 2.625,00

Si noti come la deduzione forfetaria, prevista ex co.1, dell'art.11, tenda a contrastare il cd. cuneo fiscale. Su questa considerazione, ed in base ad una semplice simulazione, si noti anche come la maggiore deduzione concessa col recente intervento normativo risulti pari a € 2.900,00, nei casi base, con un risparmio d'imposta che raggiunge circa € 113,00. Questo rende l'idea, a mio avviso, di come detta operazione rappresenti un incentivo di semplice facciata, non tendendo essa a ridurre, in maniera consistente, quel peso gravoso che l'imposta ricopre sul costo del lavoro. Posto, ad esempio, a € 40.000,00 il costo aziendale annuo di un lavoratore soggetto ad Irap, stante la vecchia e la nuova deduzione, si noti come il peso dell'imposta, fino al 2013 è pari nel ad € 1.380,60, e dal 2014 si trovi a scendere soltanto ad € 1.267,50. Un grande aiuto alle imprese, senza dubbio.

Anche per l'altra forma di deduzione forfetaria, legata come visto al valore della produzione, valgono le medesime considerazioni, pur essendo essa sganciata dal cuneo fiscale. Un leggero aumento dell'importo deducibile comporta, stante la proporzionalità dell'imposta in esame, un benché minimo risparmio al contribuente.

### **Lavoratori frontalieri**

La legge di stabilità 2013, all'art.1, co.549, effettua una proroga al 2013 dello speciale regime di tassazione cui deve sottostare detta tipologia di lavoratori.

Per poter rientrare tra i soggetti a tale regime fiscale, i soggetti devono possedere determinate caratteristiche, così riassumibili:

- possedere un reddito da lavoro dipendente;
- svolgere il lavoro in via continuativa e quale oggetto esclusivo del rapporto;
- svolgere il proprio lavoro all'estero in zone di frontiera e paesi limitrofi<sup>15</sup>.

Rendendo pratico il concetto di agevolazione si noti come esso, nel caso specifico, si estrinsechi in una sorta di franchigia sul reddito da lavoro. Sul soggetto, pertanto, graverà l'imposta sul reddito solo per la parte eccedente detta franchigia.

Tra il 2008 ed il 2011 detta parte franca del reddito, da non assoggettare ad IRPEF, era pari ad € 8.000,00. Con il 2012 la franchigia fu abbassata ad € 6.700,00.

La legge di stabilità 2013, prorogando semplicemente il regime di favore, nulla sposta circa l'ammontare della somma non soggetta, la quale rimane posta per il 2013, come nel 2012, ad € 6.700,00<sup>16</sup>.

### **Addizionale regionale**

A mezzo del D.Lgs. n.68/2011<sup>17</sup> si era provveduto a rivedere la disciplina relativa all'addizionale regionale all'Irpef. Si era in pratica fissata un'aliquota di base all'1,23%,

<sup>15</sup> Per approfondire detti concetti si veda Circ. 03 gennaio 2001, n.1, punto 1.2.2.

<sup>16</sup> Si noti che prima del 2003 vigeva per tali redditi in generale regime di esenzione. Dopodiché fu stabilita la franchigia pari ad € 8.000, adesso ridotta ad € 6.700.

<sup>17</sup> Ex art.6, D.Lgs. 06 maggio 2011, n.68.

con possibilità di revisione da parte delle regioni. Si erano, inoltre, poste alcune regole generali del tipo:

- incremento dello 0,50% non attuabile per redditi entro il primo scaglione IRPEF;
- possibilità di differenti aliquote a fronte dei diversi scaglioni di reddito IRPEF;
- possibilità di detrazioni familiari;
- possibilità di detrazioni specifiche, in luogo di rilascio di sussidi, voucher ed altro.

Tutte queste regole, che avrebbero dovuto trovare attuazione con il 2013, sono state oggetto di specifico intervento dilatorio da parte della legge di stabilità 2013. Al co.555, art.1, viene infatti stabilito che ogni variazione, innanzi citata, alla disciplina dell'addizionale regionale all'Irpef, venga posticipata al 2014.

### **Detassazione 2013**

Sul tema della detassazione, *rectius* della tassazione sostitutiva, dei salari legati a maggiore produttività, la legge di stabilità 2013 fa un'operazione che non si limita ad una semplice proroga, investendo, sia pure in via indiretta, la disciplina stessa dell'istituto tributario. Ai co.481 e 482 dell'art.1, si propone, infatti, una proroga agli anni 2013 e 2014 dell'agevolazione fiscale relativa ai compensi di produttività. Ma, oltre a ciò, si specifica che, per tale vigenza sarà necessario un intervento regolamentare da porsi a mezzo decreto ad hoc della Presidenza del Consiglio dei Ministri, sentito il Ministero dell'Economia.

Tale intervento, sia pure in ritardo di qualche giorno sul disposto normativo, è stato [firmato in data 22 gennaio 2013](#). Ad oggi, tuttavia, non risulta ancora pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale e, pertanto, il suo disposto è di fatto inattuabile.

Lasciando ad altri interventi valutare le implicazioni sullo specifico argomento, occorre qui solo evidenziare come ad oggi, in sostanza, sia pur dotata di una proroga *ex lege*, la suddetta detassazione non risulta ancora attivabile. La proroga infatti sottostà, come visto, al provvedimento regolamentare, il quale è noto agli operatori, almeno nel suo testo, ma ancora non efficace. Il tutto non senza conseguenti situazioni di criticità, là dove si pensi ad accordi di secondo livello, redatti nel mese di gennaio ed in scadenza del limite dei trenta giorni previsto per il loro deposito presso la Direzione Territoriale del Lavoro. Gli operatori, in tale situazione, saranno quindi chiamati ad attuare utili strategie che consentano, in ogni caso, di salvare l'opportunità concessa.

### **Detrazioni per carichi familiari di soggetti non residenti**

Con il co.526, dell'art.1, la legge di stabilità 2013 provvede a prorogare, per il 2013, le detrazioni per carichi familiari spettanti ai soggetti non residenti<sup>18</sup>. Si tratta di quel particolare regime cui devono sottostare i soggetti innanzi indicati per poter beneficiare, all'interno del nostro ordinamento tributario, delle eventuali detrazioni per carichi familiari. Nulla è quindi cambiato circa le richieste normative, legate ad una documentazione di sussistenza del requisito reddituale del familiare e ad una dichiarazione di non utilizzo di altra detrazione presso lo Stato di residenza<sup>19</sup>. Con il Dm n.149/07, si è infatti provveduto ad introdurre uno specifico regolamento in materia, con distinzione tra residenti o meno nella comunità europea. Viene tuttavia precisato che detta proroga non rileva ai fini degli acconti d'imposta 2014.

Sul tema, quindi, nulla di nuovo; regole inalterate rispetto al 2012 ed un'ennesima proroga che, leggendo gli anni riportati nel testo di legge a seguito di successive proroghe (dal 2007 al 2012), non può che farci sorridere.

<sup>18</sup> Ex art.1, comma 1324, L. 27 dicembre 2006, n.296.

<sup>19</sup> Sul tema si veda anche: Inps, messaggio 12 febbraio 2013, n.2698.