



Fondazione Luca Pacioli Fondazione Luca Pacioli Fondazione Luca Pacioli Fondazione Luca Pacioli

GLI ASPETTI FISCALI DEL PROGRAMMA DI EMERSIONE DEL SOMMERSO

*(Artt.1 – 3 Legge 18 ottobre 2001, n. 383, come modificati dalla legge 23 novembre 2001,
n. 409 e dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448)*

Circolare n. 1 del 14 gennaio 2002

Sommario

1. L'AMBITO SOGGETTIVO	PAG.	1
2. LA "DICHIARAZIONE DI EMERSIONE"	"	3
3. IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER I DATORI DI LAVORO	"	5
3.1 Incremento reddituale e studi di settore	"	9
4. L'IMPOSTA SOSTITUTIVA	"	10
5. LE VIOLAZIONI COMMESSE NEL PERIODO D'IMPOSTA 2001	"	11
6. LE AGEVOLAZIONI AI DATORI DI LAVORO PER IL PASSATO	"	11
6.1 La scelta delle annualità da definire	"	14
6.2 La definizione e il programma di emersione	"	14
7. I VANTAGGI PER I LAVORATORI	"	15
7.1 L'influenza delle posizioni del lavoratore e del datore di lavoro	"	16

GLI ASPETTI FISCALI DEL PROGRAMMA DI EMERSIONE DEL SOMMERSO

(Artt.1 – 3 Legge 18 ottobre 2001, n. 383, come modificati dalla legge 23 novembre 2001, n. 409 e dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448)

La legge 18 ottobre 2001, n.383, pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* Serie generale n. 248 del 24 ottobre 2001, recante “Primi interventi per il rilancio dell’economia” – meglio conosciuta come la “legge dei 100 giorni” – agli articoli da 1 a 3 prevede una serie di disposizioni volte ad incentivare l’emersione dell’economia sommersa.

Le disposizioni in esame, modificate dall’articolo 21, comma 1-*bis*, del decreto legge n. 350 del 2001 e dall’articolo 9, comma 15, della legge n. 448 del 2001 – Legge Finanziaria per il 2002, si prospettano di grande favore nei confronti di ambedue le categorie dei soggetti – datori di lavoro e lavoratori - interessati al programma di emersione.

Per completezza, va ricordato che l’Agenzia delle entrate, con la circolare 11 ottobre 2001, n.88/E ha diramato i primi chiarimenti riguardo l’applicazione delle disposizioni contenute nell’articolato originario della citata legge n. 383, oltre ad affrontare talune specifiche problematiche nella videoconferenza del 24 ottobre 2001, alla quale, però, a tutt’oggi non ha fatto seguito alcun intervento di prassi che “ufficializzasse” le posizioni in merito assunte.

La presente circolare concerne invece il definitivo impianto normativo derivante dalle modifiche intervenute a seguito dei citati provvedimenti.

1. L’AMBITO SOGGETTIVO

La platea dei soggetti interessati all’operazione di emersione è composta dagli utilizzatori – i “datori di lavoro” – e dai prestatori di lavoro irregolare – i “lavoratori dipendenti”, per i quali la legge prevede differenti modalità procedurali di partecipazione al programma.

Per quanto riguarda i datori di lavoro, ai fini delle disposizioni in esame si deve intendere qualsiasi soggetto che, titolare di reddito d’impresa o di lavoro autonomo, ha impiegato per lo svolgimento delle proprie attività lavoratori in violazione degli obblighi imposti dalla normativa fiscale e previdenziale.

Pertanto, possono potenzialmente fruire dei benefici previsti dal programma di emersione:

- le persone fisiche;
- i soggetti di cui all’articolo 5 del Tuir;
- le società ed enti commerciali di cui all’articolo 87, comma 1, lettere *a)* e *b)* del Tuir;

- gli enti non commerciali e società di cui all'articolo 87, comma 1, lettere *c*) e *d*) del Tuir, limitatamente ai lavoratori impiegati in attività che danno luogo a redditi d'impresa;
- titolari di reddito d'impresa o di reddito di lavoro autonomo.

Un ampliamento della platea soggettiva, non ricavabile dalla legge ma operato in via interpretativa dall'Agenzia delle entrate con l'intervento di prassi citato in premessa, deriva dall'inclusione tra i datori di lavoro di quei soggetti che non hanno mai dichiarato in passato alcun reddito d'impresa o di lavoro autonomo e che intendono, pertanto, fare emergere la propria attività e i lavoratori irregolari impiegati nella stessa.

Per quanto riguarda i lavoratori dipendenti, il programma di emersione, che sembra prospettare altrettanta ampiezza dell'ambito soggettivo con l'inclusione, oltre ai lavoratori utilizzati a tempo determinato e a tempo indeterminato, anche di quanti hanno prestato la loro attività nell'ambito di rapporti configurabili in collaborazioni di natura coordinata e continuativa, per effetto delle modifiche apportate dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, di conversione del citato decreto n. 350, ha subito una rilevante riduzione della platea dei soggetti regolarizzabili.

Difatti, le integrazioni al primo comma dell'articolo 1 della legge n.383, che hanno sancito l'obbligo dell'indicazione nella "dichiarazione di emersione", oltre al numero e alle generalità dei lavoratori emersi, del relativo costo del lavoro in misura non inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di riferimento, sono state interpretate nel senso di delimitare la platea soggettiva dei lavoratori regolarizzabili ai soli lavoratori dipendenti: non si rende pertanto possibile procedere alla regolarizzazione dei soggetti che hanno prestato la loro opera nelle forme della collaborazione coordinata e continuativa, contrariamente a quanto originariamente previsto dall'articolo 1 della legge n.383 ed espressamente esplicitato nella relativa relazione di accompagnamento.

La legge esclude, inoltre, dal novero dei "lavoratori" i titolari di reddito di lavoro autonomo professionale o occasionale, le cui prestazioni, non essendo caratterizzate dalla continuità, non sono state ritenute meritevoli di essere destinatarie dei benefici previsti dal programma di emersione.

Sono parimenti esclusi dalle agevolazioni, per l'espressa previsione normativa del quinto comma dell'articolo 1, i soggetti di cui all'articolo 62, comma 2, e 50, comma 6-*bis*, del Tuir, rispettivamente per gli ambiti del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, per i quali le vigenti disposizioni in materia di imposte sui redditi prevedono l'ineducibilità dei compensi loro corrisposti.

Con riferimento al reddito d'impresa, quindi, non potranno essere considerati lavoratori regolarizzabili:

- il coniuge;
- i figli, affidati o affiliati o minori di età o permanentemente inabili al lavoro;
- gli ascendenti;
- i familiari partecipanti all'impresa familiare.

L'esclusione riferibile al reddito di lavoro autonomo opera, invece, per:

- il coniuge;

- i figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro;
- gli ascendenti;
- i soci o associati per il lavoro prestato o l'opera svolta nei confronti dell'artista o professionista ovvero della società o associazione.

Resta ancora da chiarire se possono formare oggetto di regolarizzazione anche quei lavoratori le cui prestazioni siano state utilizzate in violazione soltanto parziale della normativa fiscale e previdenziale.

2. LA "DICHIARAZIONE DI EMERSIONE"

L'articolo 1, primo comma della legge n. 383, subordina l'adesione al programma di emersione alla presentazione, entro il 30 giugno prossimo, di un'apposita "dichiarazione di emersione" del lavoro irregolare utilizzato.

Con decreto 15 novembre 2001 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001, è stato approvato il modello per la presentazione della "dichiarazione di emersione"

Va segnalato che il decreto, datato anteriormente alle modifiche apportate alla disciplina dalle disposizioni contenute nelle citate leggi nn. 409 e 448 del 2001, non tiene ovviamente conto delle sopravvenute novità legislative per cui lo stesso, nonché le allegate istruzioni del modello, sono riferibili all'originaria versione dell'articolo 1 della legge n.383.

Il decreto in esame ha confermato la presentazione della dichiarazione esclusivamente in via telematica, come anticipato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 88/E.

La trasmissione potrà avvenire, alternativamente, direttamente a cura del datore di lavoro ovvero per il tramite di un Ufficio delle Entrate oppure mediante uno degli intermediari abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni fiscali.

Con riferimento a quest'ultima categoria di soggetti, è bene ricordare che ai sensi del vigente articolo 3, commi 2-*bis* e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, sono abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza, in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;
- i centri autorizzati di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;

- un soggetto appartenente ad un gruppo in cui almeno una società o ente possiede i requisiti per la trasmissione diretta delle dichiarazioni: ossia, società di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a), del Tuir, con capitale sociale superiore a 5 miliardi di lire al termine del periodo di imposta conclusosi nell'anno solare precedente a quello in cui deve essere effettuata la trasmissione telematica, oppure ente di cui al comma 1, lettera b), dello stesso articolo 87, con patrimonio netto superiore a 5 miliardi di lire al termine del menzionato periodo di imposta.

Quanto alle modalità di trasmissione della dichiarazione di emersione si rende necessario raccordare le istruzioni allegate al modello di dichiarazione approvato alle nuove disposizioni vigenti in materia di modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni, recate dal decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 292 del 17 dicembre scorso, modificative del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Difatti, le istruzioni al modello riferiscono che in caso di presentazione telematica diretta la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è ricevuta telematicamente dall'Agenzia delle entrate e la prova della presentazione è data dalla comunicazione della stessa Agenzia attestante l'avvenuto ricevimento. In caso di presentazione telematica tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione – quindi, sia i soggetti incaricati sia le società del gruppo – questi ultimi sono tenuti a rilasciare al contribuente copia della dichiarazione, contenente nell'apposito riquadro, debitamente sottoscritto dall'intermediario, sia l'impegno a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati in essa contenuti, sia la data di presentazione all'intermediario della dichiarazione stessa. Questo riquadro costituisce per il dichiarante sia la ricevuta sia la prova di presentazione della dichiarazione.

Le nuove disposizioni vigenti in materia di presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di Irap, contemplate dall'articolo 3 del citato decreto Presidenziale n. 435 ma applicabili – per espressa previsione del comma 12 - <<...anche alla presentazione delle dichiarazioni riguardanti imposte sostitutive delle imposte sui redditi.>>, prevedono nuove regole per quanto riguarda la presentazione della dichiarazione e la relativa prova dell'esecuzione dell'adempimento.

Per quanto riguarda la presentazione, il comma 8 del citato articolo 3 prevede che una dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale – soggetti, questi, non coinvolti nel programma in esame – ovvero è trasmessa all'Agenzia delle entrate mediante procedure telematiche direttamente o tramite uno dei soggetti abilitati per legge. La relativa prova, a seguito di quanto dispone il comma 10 del medesimo articolo, è invece ora data dalla comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica direttamente o tramite i soggetti abilitati.

Pertanto, se possono ancora essere considerate valide le istruzioni al modello relativamente alla “ricevuta” di presentazione, quelle invece relative alla “prova” dell'avvenuta esecuzione dell'adempimento debbono dirsi superate per effetto delle modifica-

zioni illustrate in precedenza la cui entrata in vigore, a norma dell'articolo 19, comma 1, del citato decreto Presidenziale n. 435, ha effetto a decorrere dal 1° gennaio 2002.

Il presupposto per accedere al programma di emersione, e ai relativi molteplici vantaggi, è l'utilizzo di lavoratori irregolari prima dell'entrata in vigore della legge e fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

Come accennato in precedenza, la dichiarazione, oltre alle generalità del datore di lavoro, per espressa previsione normativa deve contenere il numero e le generalità dei lavoratori emersi nonché il relativo costo del lavoro in misura non inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro di riferimento.

La disposizione appena citata, però, pone la problematica dell'indicazione degli importi negli appositi campi previsti all'interno del "Quadro A", al fine dell'indicazione del costo del lavoro irregolare emerso sia per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione sia per i periodi d'imposta pregressi.

In sostanza, l'obbligo dell'indicazione dell'anzidetta misura "minimale" potrebbe recare quale effetto quello di ampliare virtualmente l'ammontare del costo del lavoro emerso da indicare nella dichiarazione di emersione per il 2001, i cui effetti sono destinati a riverberarsi sia sul reddito imponibile del datore di lavoro da dichiarare per il periodo d'imposta 2001 sia sul "tetto" dell'eventuale incremento reddituale da sottoporre a tassazione agevolata.

In proposito, dunque, occorre che l'Agenzia delle entrate chiarisca la modalità applicativa della nuova disposizione atteso che alla formazione del "costo del lavoro emerso", come affermato in precedenza dalla citata circolare n. 88/E, non può più concorrere soltanto <<*l'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro effettivamente sostenute nello stesso anno per i lavoratori regolarizzati, compresi gli eventuali compensi in natura, indipendentemente dai limiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.*>>.

3. IL REGIME FISCALE AGEVOLATO PER I DATORI DI LAVORO

Il primo beneficio previsto dalla legge nei confronti del datore di lavoro consiste in uno speciale regime di tassazione agevolata sull'incremento di reddito imponibile eventualmente registrato, a valere per un triennio rappresentato dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 383 del 2001 e per i due periodi d'imposta successivi: in sostanza, il triennio di riferimento per fruire dell'imposizione agevolata è stato fissato nel periodo 2001 – 2003.

Il beneficio consiste in una tassazione dell'incremento di reddito, sostitutiva dell'Irpef o dell'Irpeg, pari al:

- 10 per cento per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della domanda di emersione (2001);
- 15 per cento per il secondo periodo d'imposta (2002);
- 20 per cento per il terzo periodo d'imposta (2003).

L'agevolazione incontra, però, un limite quantitativo ravvisabile nel triplo del costo del lavoro regolarizzato in quanto oggetto della dichiarazione di emersione: un incremento reddituale che dovesse superare detto limite non potrebbe comunque essere completamente agevolabile e sarebbe sottoposto, per l'eccedenza, a tassazione nella misura ordinaria.

Occorre sottolineare che il limite in esame risulta "fisso" per tutto il triennio agevolato: in sostanza, il costo del lavoro oggetto di emersione attraverso l'apposita dichiarazione rappresenta la "base", da moltiplicare per tre, per il calcolo del limite dell'incremento reddituale che è possibile sottoporre ad imposizione ridotta. Detto limite, quindi, una volta presentata la dichiarazione di emersione non potrà in nessun caso essere aumentato mentre, al contrario, potrà subire riduzioni a seguito di eventuali decrementi della base occupazionale regolarizzata (circostanza, questa, della quale riferiremo in seguito).

Per quanto riguarda, invece, la modalità di determinazione dell'incremento reddituale, la nuova formulazione della norma ne prevede la determinazione per differenza tra il reddito imponibile dichiarato in ciascuno dei periodi d'imposta che compongono il triennio agevolato e quello dichiarato per il periodo d'imposta 2000:

Incremento reddituale 2001 ==> Reddito anno 2001 meno reddito anno 2000;

Incremento reddituale 2002 ==> Reddito anno 2002 meno reddito anno 2000;

Incremento reddituale 2003 ==> Reddito anno 2003 meno reddito anno 2000.

Ovviamente, affinché possa determinarsi l'incremento in questione le differenze appena descritte devono presentare un valore superiore a zero: in caso contrario non si concretizzerà alcun incremento reddituale.

Alla luce di quanto illustrato sinora si è in grado di formulare un esempio riguardante la concretizzazione dell'agevolazione a fronte della sussistenza di un incremento reddituale, ipotizzando il caso di un contribuente che presenta la "dichiarazione di emersione" procedendo alla regolarizzazione di due lavoratori – per 25.000 euro cadauno – per un costo complessivo pari a 50.000 euro e di un reddito di 47.000 euro dichiarato per il periodo d'imposta 2000.

Periodo d'imposta	Reddito periodo di riferimento	Reddito periodo d'imposta 2000	Differenza	Tetto reddito agevolato	Reddito agevolato	Reddito non agevolato
2001	60.000	47.000	13.000	150.000	13.000	47.000
2002	280.000	47.000	233.000	150.000	150.000	130.000
2003	35.000	47.000	---	150.000	---	35.000

* Valori espressi in euro

La costruzione dell'esempio tiene conto di tutte le situazioni che è possibile si verifichino: per il primo periodo d'imposta, infatti, si verifica un incremento largamente capiente nel limite del reddito che è possibile agevolare; per il secondo periodo d'imposta, viene invece realizzato un incremento reddituale eccedente detto limite che comporta, conseguentemente, il suo assoggettamento ad imposta sostitutiva soltanto in misura parziale; infine, il terzo periodo d'imposta del triennio potenzialmente agevolabile, nel quale non si registra alcun incremento reddituale.

In considerazione dei risultati conseguiti, quindi, la derivante tassazione è riepilogata nella tabella che segue:

Periodo d'imposta	Reddito Agevolato	Tassazione sostitutiva	Imposta sostitutiva	Reddito non agevolato	Tassazione Ordinaria
2001	13.000	10%	1.300	47.000	Normativa vigente
2002	150.000	15%	22.500	130.000	Normativa vigente
2003	---	20%	---	35.000	Normativa vigente

* Valori espressi in euro

Nell'ipotesi in cui la dichiarazione di emersione sia presentata da soggetti che in passato non hanno dichiarato alcun reddito d'impresa o di lavoro autonomo – come detto in precedenza, contemplati dalla platea soggettiva del provvedimento in esame – il beneficio per l'intero triennio è suscettibile di ampliarsi in misura rilevante, in quanto tutto il reddito dichiarato per ciascuno dei periodi d'imposta sarà sottoposto a tassazione agevolata (seppure nel rispetto del limite rappresentato dal triplo del costo del lavoro emerso) .

Riproponendo l'esempio di prima e ipotizzando che con la presentazione della dichiarazione di emersione il contribuente faccia contestualmente emergere anche la propria attività comunque svolta in passato all'insaputa dell'Amministrazione finanziaria – e dunque con un reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il 2000 pari a zero – si prospetta la seguente situazione:

Periodo d'imposta	Reddito periodo di riferimento	Reddito periodo 2000	Differenza	Tetto reddito agevolato	Reddito agevolato	Reddito non agevolato	Imposta sostitutiva
2001	60.000	---	60.000	150.000	60.000	---	6.000
2002	280.000	---	280.000	150.000	150.000	130.000	22.500
2003	35.000	---	35.000	150.000	35.000	---	7.000

* Valori espressi in euro

Ai presupposti per la fruizione dell'agevolazione previsti per il primo periodo d'imposta del triennio agevolato (2001), si aggiunge, per il successivo biennio (2002-2003) il mantenimento della base occupazionale regolarizzata nella misura oggetto di dichiarazione: la legge prevede, infatti, come per il secondo e terzo periodo di imposta nel calcolo dell'incentivo si debba tenere conto delle eventuali variazioni in diminuzione del costo del lavoro emerso.

In sostanza, data la "centralità" del costo del lavoro oggetto di dichiarazione di emersione – che, come detto, rappresenta la base da moltiplicare per tre al fine di ottenere l'ammontare massimo dell'incremento reddituale agevolabile – comunque agganciato al numero dei lavoratori impiegati, la riduzione di questi ultimi comporta in ogni caso, per lo meno, la corrispondente riduzione del limite massimo incidente sull'imposizione agevolata sostitutiva.

Così, per tornare al nostro primo esempio, quello relativo al contribuente che presenta un reddito dichiarato per il periodo d'imposta 2000, nell'ipotesi in cui uno dei due lavoratori regolarizzati venisse licenziato nel 2002, si concretizzerebbe la situazione prospettata nella seguente tabella, che evidenzia tangibilmente la diminuzione del beneficio.

Periodo d'imposta	Reddito periodo di riferimento	Reddito periodo 2000	Differenza	Tetto reddito agevolato	Reddito agevolato	Reddito non agevolato	Imposta sostitutiva
2002	280.000	47.000	233.000	75.000	75.000	158.000	11.250
2003	35.000	47.000	---	75.000	---	35.000	---

* Valori espressi in euro

Addirittura, se il programma di emersione avviato dal datore di lavoro prevedesse la regolarizzazione di un solo lavoratore, il venire meno nel 2002 del suo impiego comporterebbe per il contribuente l'impossibilità, definitiva, di fruire dell'imposizione sostitutiva agevolata per l'evidente azzeramento del limite massimo di incremento reddituale agevolabile.

Le cautele assunte dal legislatore, peraltro, sono state interpretate rigorosamente dall'Agenzia delle entrate che, nella circolare n. 88/E, ha riferito la previsione normativa, oltre che ai casi di licenziamento, anche alle ipotesi di dimissioni del lavoratore.

In proposito, se possono essere condivise le preoccupazioni del legislatore riguardo l'eventuale utilizzo strumentale del programma di emersione - ravvisabile in una regolarizzazione dei lavoratori seguita dal loro licenziamento, avente quale esclusiva finalità la fruizione dei molteplici benefici previsti dalla legge - non è affatto condivisibile l'orientamento assunto con riferimento all'ipotesi delle dimissioni del lavoratore che ugualmente comporta il ricalcolo dell'agevolazione.

A questo punto, infatti, il lavoratore dipendente diviene una vera e propria "variabile" al fine della fruizione dell'agevolazione, nei cui confronti il datore di lavoro non può operare alcuna prevenzione volta a salvaguardare il beneficio dell'imposizione sostitutiva eventualmente ed astrattamente spettante a fronte dell'incremento reddituale registrato.

Se, invero, la libera scelta del dipendente di variare la propria posizione lavorativa è condizionata dalla sola perdita dei benefici ravvisabili nell'imposizione agevolata sul reddito di lavoro prodotto, appare del tutto antitetico alla *ratio* che ispira il provvedimento subordinare il beneficio fiscale spettante al datore di lavoro ad una circostanza del tutto esogena al programma di emersione dallo stesso sottoscritto.

Peraltro, non è prospettabile, ai fini del mantenimento del livello dell'agevolazione, nemmeno un ipotetico reintegro della base occupazionale regolarizzata.

In casi del genere, infatti, sussiste comunque l'obbligo del ricalcolo del parametro alla stregua del decremento registrato, a nulla rilevando l'eventuale "turnazione" operata mediante una nuova assunzione: l'unico beneficio nelle descritte circostanze deriva dal fatto che, se ne ricorrono gli estremi, il datore di lavoro potrà avere diritto al credito d'imposta contemplato dall'articolo 7 della legge n. 388 del 2000 - la Finanziaria per il 2001.

Alla stregua della posizione assunta, è pertanto ragionevole ritenere che per l'Agenzia delle entrate non assuma alcuna rilevanza la causale dell'interruzione o della modificazione del rapporto di lavoro, di modo che qualsiasi evento che possa concretizzare il decremento della base occupazionale regolarizzata avrà l'effetto di incidere sul limite dell'incremento reddituale agevolabile.

Il richiamo alla disposizione agevolativa della legge n. 388 del 2000 ci permette di riferire, in proposito, dell'ulteriore posizione rigorista assunta dall'Amministrazione

finanziaria in ordine all'eventuale cumulabilità dei benefici derivanti dall'operazione di emersione: nella relazione illustrativa al provvedimento, infatti, sembrava che non sussistessero problemi in tal senso e che, pertanto, i due benefici potessero essere fruiti congiuntamente dal datore di lavoro.

Sembra invece prospettarsi l'incompatibilità del credito d'imposta della legge n. 388 del 2000 con quello in esame, motivato dalla circostanza che il lavoratore oggetto di regolarizzazione, trattandosi di un soggetto che svolgeva un'attività lavorativa nell'ambito della struttura aziendale o professionale e che emerge per effetto della relativa dichiarazione, non è considerato un nuovo assunto e, in quanto tale, non fa scattare l'agevolazione prevista nella legge Finanziaria per il 2000 (in tal senso, infatti, si ripetutamente espresso con interventi sulla stampa specializzata il Sottosegretario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, On. Molgora).

Occorre però sottolineare che, in proposito, nel caso in cui il lavoratore venga regolarizzato con riferimento a periodi d'imposta pregressi, e quindi soggetto ad incidere potenzialmente sulla base di calcolo della media dei dipendenti nel periodo 1° ottobre 1999/30 settembre 2000 rilevante ai fini della concessione del credito d'imposta di cui al citato articolo 7, proprio l'impossibilità di considerarlo un "nuovo assunto" ai fini dei benefici del programma di emersione occupazionale permette di ritenerlo assolutamente ininfluenza relativamente ad un eventuale ricalcolo della predetta media.

Un'ulteriore agevolazione legata al programma di emersione è ravvisabile nell'esclusione dall'imposizione Irap del reddito del datore di lavoro fino a concorrenza dell'incremento reddituale dichiarato, introdotta dalle modifiche apportate dal comma 15 dell'articolo 9 della legge n. 448 del 2001.

In altre parole, il legislatore ha previsto limitatamente all'incremento reddituale agevolabile una sostanziale "franchigia" dall'imposta regionale sulle attività produttive: ovviamente, sulla quota di incremento reddituale eccedente il limite rappresentato dal triplo del costo del lavoro emerso - da sottoporre a tassazione ordinaria anche ai fini delle imposte dirette - l'Irap resta dovuta nella misura ordinaria.

Richiamando l'esempio formulato in precedenza in ordine al periodo d'imposta 2002, nel quale il contribuente registrava un incremento reddituale di 233.000 euro rispetto al reddito dichiarato per il 2000, la "franchigia" da Irap opera limitatamente ai 150.000 euro di incremento reddituale agevolabile: per i restanti 130.000 euro di reddito l'imposizione ai fini dell'imposta regionale, così come ai fini delle imposte dirette, avverrà in misura ordinaria.

3.1 Incremento reddituale e studi di settore

Un ulteriore vantaggio del programma di emersione, derivante non direttamente dalla specifica disciplina quanto piuttosto dalla combinazione di due recenti modifiche normative, è ravvisabile nella sua connessione con la disciplina degli studi di settore.

Non v'è dubbio che l'incremento reddituale da sottoporre ad imposizione sostitutiva agevolata possa essere conseguito anche mediante l'incremento di ricavi da operare

eventualmente all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini dell'adeguamento alle risultanze degli studi di settore.

Ebbene, per i contribuenti che aderiscono al programma di emersione, il vantaggio potrebbe consistere in primo luogo nella sottoposizione del maggior reddito derivante dall'adeguamento volto al raggiungimento della "congruità" all'imposizione agevolata prevista dal programma di emersione (sempre e comunque nel rispetto del limite pari al triplo del costo del lavoro emerso); in secondo luogo, per effetto di quanto dispone l'articolo 9, comma 12, della legge n.448 del 2001, tale adeguamento si rende possibile senza che si applichino sanzioni ed interessi nei confronti del contribuente che indica nella dichiarazione dei redditi, per i predetti fini, i ricavi non annotati nelle scritture contabili.

Pertanto, laddove l'incremento registrato in esito all'adeguamento agli studi trovasse capienza nell'ammontare agevolabile, lo stesso, poniamo per il 2001, sarebbe sottoposto alla sola imposizione sostitutiva del 10% ai fini delle imposte dirette, non scenderebbe alcuna imposizione ai fini Irap (per la predetta "franchigia") e sarebbe sottoposto all'imposizione ordinaria ai soli fini Iva: il tutto, comunque, senza che si rendano applicabili sanzioni ed interessi.

4. L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

La legge dispone che l'imposta sostitutiva debba essere versata in luogo dell'Irpef o dell'Irpeg altrimenti dovute sulla quota di reddito agevolato (incremento reddituale): la non menzione dell'imposta sul valore aggiunto implica che questa resta dovuta nell'intera misura e, pertanto, deve essere determinata ed assolta nei modi ordinari.

Trattandosi di un'imposta sostitutiva i redditi a questa sottoposti non rilevano ai fini delle addizionali all'Irpef: irrilevanza che, parimenti e per espressa previsione normativa, viene stabilita anche ai fini del credito d'imposta a favore dei soci, di cui all'articolo 14 del Tuir, cosicché l'imposta in questione non concorre a formare nessuno dei due *basket* previsti dalla normativa [articolo 105, comma 1, lettere *a*) e *b*) del Tuir].

L'imposta deve essere versata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento, con modalità che verranno stabilite con un apposito decreto interministeriale. Per il solo periodo d'imposta 2001 è però previsto che il versamento dell'imposta sostitutiva in esame può avvenire in unica soluzione entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione ovvero in ventiquattro rate mensili, maggiorate degli interessi legali, a partire dal termine appena citato.

La risoluzione 22 novembre 2001, n. 191/E, ha previsto che il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato secondo le disposizioni contenute nel capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, tramite il modello "F24", utilizzando il codice-tributo 1802, denominato "Imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Irpeg e dell'Irap per la regolarizzazione del lavoro sommerso, dovuta dal datore di lavoro - Art. 1, comma 2, lett. a) della legge 18 ottobre 2001, n. 383".

La legge già prevede che l'imposta sostitutiva non è comunque compensabile e non è deducibile ai fini della determinazione di alcuna imposta, tassa o contributo e, ai fini dell'accertamento, della riscossione, del contenzioso e delle sanzioni, si applicano in quanto compatibili le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

5. LE VIOLAZIONI COMMESSE NEL PERIODO D'IMPOSTA 2001

Il programma di emersione del lavoro irregolare, per il solo periodo d'imposta 2001, prevede anche l'esclusione dall'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentano la relativa dichiarazione.

La formulazione vigente della specifica disposizione prevede che per il periodo d'imposta 2001 non si applicano le sanzioni previste ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le violazioni concernenti gli obblighi di documentazione, registrazione, dichiarazione di inizio attività e non sono dovuti interessi a condizione che il versamento dell'imposta sia effettuato entro il termine previsto per il versamento dovuto in base alla dichiarazione annuale dell'Iva.

Per lo stesso periodo d'imposta non si applicano le sanzioni previste per le analoghe violazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive né quelle previste per l'omessa effettuazione delle ritenute e dei relativi versamenti dovuti fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

6. LE AGEVOLAZIONI AI DATORI DI LAVORO PER IL PASSATO

Unitamente ai descritti vantaggi rappresentati dalla tassazione agevolata per il triennio 2001/2003, la legge prevede anche la possibilità che il contribuente che procede alla regolarizzazione del lavoro "nero" – nonché della propria posizione reddituale, con riferimento agli "evasori totali" – consegua benefici anche per il passato.

Le disposizioni vigenti prevedono infatti che la dichiarazione di emersione, se espressamente richiesto dal datore di lavoro all'atto della sua presentazione, vale anche come proposta di concordato tributario ai fini della definizione degli anni pregressi, a condizione, però, che nei suoi confronti non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo delle quali lo stesso abbia avuto formale conoscenza (inclusi inviti a comparire e questionari degli uffici finanziari i quali, però, per precludere la definizione in esame devono essere stati ritualmente notificati al contribuente).

In proposito, sebbene la circolare n. 88/E dell'Agenzia delle entrate sembrerebbe aver operato una distinzione tra la notifica di un atto di accertamento concernente il reddito d'impresa o di lavoro autonomo e l'avvio di un'attività di controllo – per la quale non sembrerebbe essere stata operata alcuna delimitazione alle tipologie reddituali oggetto della dichiarazione di emersione – c'è da ritenere che, in materia di cause ostative alla specifica definizione concordataria prevista nell'ambito del programma di

emersione, si rendano applicabili le disposizioni che, analogamente, regolano l'accesso del contribuente al cosiddetto "ravvedimento" di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (in tal senso, sostanzialmente, si è espressa l'Agenzia delle entrate nella videoconferenza del 24 ottobre 2001, i cui orientamenti forniti in risposta a specifici quesiti rivolti da ordini professionali e associazioni di categoria, come riferito in premessa, sono ancora in attesa di essere ratificati in apposita circolare).

Pertanto, la definizione per i periodi d'imposta pregressi non è inficiata, in primo luogo, se l'attività di controllo ha riguardato tipologie reddituali diverse da quelle d'impresa e di lavoro autonomo; parimenti, non sussiste causa ostativa per periodi d'imposta diversi da quelli in cui è stato operato il controllo concernente il reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Così, nella prima ipotesi descritta, a fronte di un accertamento notificato al contribuente per i periodi d'imposta dal 1997 al 2000 relativo all'omissione della dichiarazione di un reddito fondiario, per il contribuente si rende possibile la definizione per detti periodi d'imposta con riferimento al reddito per il quale si è proceduto alla regolarizzazione; diversamente, nel secondo caso, la definizione per i periodi d'imposta pregressi è limitata agli anni non interessati dall'attività di controllo avviata nei confronti del reddito interessato dall'emersione.

Soddisfatta tale condizione, il datore di lavoro può dunque dichiarare l'ammontare del costo del lavoro utilizzato per gli anni pregressi, tenendo conto dell'ammontare complessivo delle spese per le prestazioni di lavoro effettivamente sostenute per i lavoratori regolarizzati, compresi gli eventuali compensi in natura, indipendentemente dai limiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

Anche per tale beneficio, però, la legge stabilisce un limite massimo dell'importo oggetto di definizione per ciascun periodo d'imposta pregresso, ravvisabile nell'ammontare del costo del lavoro emerso per il periodo d'imposta nel quale è stata presentata la dichiarazione di emersione.

Esemplificando il tutto, si consideri la definizione del triennio d'imposta 1997/1999 a fronte di un costo del lavoro regolarizzato – da apposita "dichiarazione di emersione" – pari a 20.000 euro: nella tabella che segue sono riepilogate le diverse circostanze che possono verificarsi.

Periodo d'imposta	Costo del lavoro utilizzato	Costo del lavoro "emerso"	Costo del lavoro definibile	Totale dovuto in unica soluzione	Totale dovuto con pagamento rateale	Ammontare preclusione accertamenti
1997	50.000	20.000	20.000	1.200	1.600	60.000
1998	12.000	20.000	12.000	720	960	36.000
1999	---	20.000	---	---	---	---

* Valori espressi in euro

Com'è agevole rilevare, per il primo periodo d'imposta oggetto di definizione il contribuente ha sostenuto un costo del lavoro irregolare di ammontare superiore a quello oggetto di emersione: può trattarsi del caso in cui alla data di presentazione della relativa dichiarazione il lavoratore che aveva a suo tempo prestatato irregolarmente la propria opera non sia più in forze presso il contribuente dichiarante e, in quanto tale, non possa formare oggetto della regolarizzazione. Ne deriva quindi, che malgrado il costo sostenuto effettivamente nel 1997 sia di gran lunga superiore a quello oggetto di

dichiarazione, la definizione per il periodo in questione incontra il limite inderogabile fissato dalla legge.

Nella seconda ipotesi individuata nella tabella, ossia con riferimento al periodo d'imposta 1998, l'ammontare del costo del lavoro irregolare effettivamente sostenuto si palesa inferiore a quello oggetto della "dichiarazione di emersione": può trattarsi del caso in cui alla data di presentazione della dichiarazione sia presente un numero superiore di lavoratori irregolari rispetto a quelli, anch'essi irregolari, utilizzati nel 1998, tale da determinare un ammontare del costo del lavoro irregolare utilizzato nel periodo d'imposta di presentazione della dichiarazione di emersione superiore a quello del periodo d'imposta pregresso che si intende definire. In casi del genere, ovviamente, l'ammontare della definizione non può essere superiore al costo del lavoro effettivamente sostenuto nel periodo d'imposta oggetto di definizione, quand'anche lo stesso risulti capiente nel limite previsto dalla legge.

Il terzo caso prospettato nell'esempio riguarda un periodo d'imposta in cui il datore di lavoro non ha fatto ricorso al lavoro irregolare e, pertanto, non ha diritto alla definizione per i periodi d'imposta pregressi.

Il primo beneficio derivante dalla definizione consiste nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Irpeg, dell'Iva, dell'Irap e dei contributi previdenziali e premi assicurativi dovuti pari all'8% del totale del costo del lavoro dichiarato per ciascun periodo d'imposta, senza applicazione di interessi e sanzioni, e fino a concorrenza del costo del lavoro oggetto della dichiarazione di emersione.

Un deciso ampliamento al beneficio derivante dall'imposizione sostitutiva agevolata deriva dalla previsione normativa che sancisce come a seguito della definizione effettuata per ciascuno dei periodi d'imposta pregressi è precluso qualsiasi accertamento fiscale e contributivo diretto all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, fino a concorrenza del triplo del costo del lavoro dichiarato.

Nell'ultima colonna della tabella relativa all'esempio illustrato in precedenza è infatti visibile l'effetto preclusivo esponenziale che si viene a concretizzare rispetto all'ammontare preso a base per il calcolo dell'imposta sostitutiva prevista in materia di definizione.

Il corollario dei benefici si completa con la previsione della riduzione del *quantum* dovuto nel caso in cui il contribuente assolva in unica soluzione il carico tributario derivante dalla definizione: infatti, se il versamento dell'imposta sostitutiva avviene integralmente entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione di emersione, al contribuente spetta la riduzione di quanto dovuto nella misura del 25% nonché l'immediata estinzione dei delitti di infedele ed omessa dichiarazione in materia di dichiarazioni fiscali e previdenziali e delle violazioni amministrative e civili connesse a quelle derivanti dall'utilizzo del lavoro sommerso.

Alternativamente, il versamento dell'imposta sostitutiva può avvenire anche ratealmente, in 24 rate mensili a partire dal medesimo termine di presentazione della dichiarazione di emersione e senza applicazione di interessi.

In questo caso, però, oltre al sostenimento dell'imposizione sostitutiva nella sua intera misura, la legge prevede la sospensione dei termini di prescrizione dei reati e delle violazioni amministrative la cui estinzione è prevista a seguito della definizione: solo una volta completato il piano rateale, e quindi con l'integrale pagamento di quanto

complessivamente dovuto, si avrà l'effetto estintivo previsto dalla legge.

Per quanto riguarda il versamento dell'imposta sostitutiva in questione, da effettuarsi anch'esso tramite modello "F24", sempre la citata risoluzione n. 191/E ha istituito il codice-tributo 1804, denominato "Imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Irpeg, dell'Irap e dell'Iva e dei contributi previdenziali e premi assicurativi per la regolarizzazione del lavoro sommerso dovuta dai datori di lavoro per la definizione degli anni pregressi – Art. 1, comma 3, della legge 18 ottobre 2001, n. 383".

6.1 *La scelta delle annualità da definire*

La valenza di proposta concordataria, sia ai fini fiscali sia ai fini contributivi, riconosciuta alla "dichiarazione di emersione", può essere sfruttata dal contribuente anche con soluzione di continuità all'interno del blocco dei periodi pregressi per i quali è teoricamente possibile la definizione.

La legge, infatti, non prevede alcuna causa ostativa a tale modalità, tanto nel caso in cui la "parzialità" della definizione sia imposta dalla norma – per esclusione degli anni interessati da attività di controllo relative ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo – quanto nel caso in cui sia una libera scelta del contribuente: non sarebbe affatto giustificabile, in proposito, un orientamento che imponesse la definizione di un reddito per violazioni che non sono state commesse (in specie, l'utilizzo del lavoro irregolare e, conseguentemente, la condotta evasiva perpetrata dal datore di lavoro finalizzata alla provvista fondi necessaria all'erogazione dei compensi in violazione di legge).

Ragione per cui, potrebbe verificarsi la circostanza che il contribuente, impegnandosi nel programma di emersione, ricorrendone i presupposti contestualmente opti per definire, poniamo, soltanto i periodi d'imposta 1998 e 2000, procedendo al calcolo dell'imposta sostitutiva dovuta limitatamente al biennio in questione: così da costituirsi, conseguentemente, solo per questi anni la preclusione agli accertamenti sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo nella misura del triplo del costo del lavoro utilizzato e definito.

6.2 *La definizione e il programma di emersione*

Riguardo le modalità di definizione per gli anni pregressi è opportuno precisare che la sussistenza di eventuali condizioni ostative non influenza affatto il programma di emersione del contribuente.

Si tratta, infatti, di due ambiti ben distinti e connessi, se si vuole, soltanto unidirezionalmente: in altre parole, è la definizione concordataria a dipendere dalla "dichiarazione di emersione" e non viceversa.

La legge, sul punto, è chiara quando afferma che la dichiarazione di emersione può assumere anche l'ulteriore valenza di definizione per i periodi d'imposta pregressi: mancando la prima, ovviamente, non può aversi la seconda.

Viceversa, può verificarsi che il contribuente presenti la dichiarazione di emersione e non opti, ovvero vi sia impossibilitato per legge ricorrendo le note condizioni ostative, per la proposta concordataria.

In questo caso, per il contribuente resta comunque ferma la possibilità, ricorrendo le condizioni previste dalla legge, di fruire dei benefici legati al programma di emersione ravvisabili essenzialmente nell'imposizione sostitutiva degli incrementi reddituali per il triennio agevolato.

E ciò, è bene ribadirlo, a prescindere dalla presenza o meno di atti di accertamento o di attività di controllo, siano queste ultime avviate o concluse e a nulla rilevando gli esiti delle stesse, riguardanti i periodi d'imposta fino al 2000.

Inoltre, una volta effettuata la definizione per i periodi d'imposta pregressi, sempre nel rispetto delle condizioni previste per legge, la stessa consolida i suoi effetti a prescindere dall'eventuale mancato conseguimento dell'incremento reddituale per uno o più periodi d'imposta che compongono il triennio d'imposta agevolato: pertanto, nessuna influenza sarà esercitata sulla definizione per i periodi d'imposta pregressi dall'eventuale mancata fruizione della graduale imposizione sostitutiva del 10, del 15 e del 20% prevista per il solo incremento reddituale.

7. I VANTAGGI PER I LAVORATORI

Anche per i lavoratori dipendenti, il cui apporto costituisce oggetto della regolarizzazione, il programma di emersione prevede l'analoga struttura agevolativa sia per il futuro sia per il passato.

I benefici per il futuro si sostanziano in un'imposizione sostitutiva sul medesimo triennio d'imposta di riferimento per l'imposizione agevolata riservata all'eventuale incremento reddituale del datore di lavoro.

La legge subordina la fruizione dei benefici all'espressa adesione del lavoratore al programma di emersione, da manifestare mediante la sottoscrizione di un'apposita dichiarazione da rilasciare al datore di lavoro: quest'ultimo, conseguentemente, provvede a comunicare tale volontà all'Amministrazione finanziaria barrando l'apposita casella prevista sul modello di "dichiarazione di emersione".

Il vantaggio fiscale consiste nell'imposizione sostitutiva dell'Irpef sui redditi di lavoro prodotti pari a:

- 6% per il periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione di emersione;
- 8% per il secondo anno;
- 10% per il terzo anno.

I redditi di lavoro agevolati e sottoposti ad imposizione sostitutiva non rilevano ai fini delle addizionali all'Irpef e sia l'applicazione dell'imposta sia il suo versamento sono effettuati dai datori di lavoro con le modalità previste secondo la disciplina delle ritenute alla fonte, ossia mediante l'ordinario prelievo sulle retribuzioni corrisposte in ciascun periodo di paga (per il solo periodo d'imposta 2001 l'imposta sostitutiva è appli-

cata in sede di determinazione delle ritenute alla fonte relative al mese di dicembre). Anche per il lavoratore dipendente è stato previsto, come per il datore di lavoro e limitatamente al periodo d'imposta 2001, che il versamento dell'imposta sostitutiva possa avvenire in ventiquattro rate mensili maggiorate degli interessi legali, da versare a partire dal termine di presentazione della dichiarazione di emersione.

Per il versamento dell'imposta sostitutiva, da effettuarsi tramite modello F24, la risoluzione n. 191/E ha istituito il codice tributo 1803 denominato "Imposta sostitutiva dell'Irpef dovuta dai lavoratori per la regolarizzazione dei loro redditi di lavoro emersi - Art.1, comma 2, lett. b), della legge 18 ottobre 2001, n. 383".

Il lavoratore che non aderisce al programma di emersione, in pratica non rilasciando la prescritta dichiarazione a favore del datore di lavoro, non può fruire delle disposizioni agevolative per il triennio previsto dalla legge e, conseguentemente, il suo reddito deve essere determinato e sottoposto a tassazione secondo le modalità ordinarie.

La definizione per i periodi d'imposta "pregressi", specificamente prevista per i lavoratori dipendenti, contempla il versamento di un importo sostitutivo di quanto dovuto sul reddito di lavoro ai fini fiscali e contributivi pari a 103,29 euro (200 mila lire), senza applicazione di sanzioni ed interessi, per ciascun periodo d'imposta per il quale si procede a regolarizzazione e quale che sia l'ammontare dei compensi incassati "in nero" e non sottoposti a tassazione.

Anche per questa somma, se versata in unica soluzione entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione, la legge prevede l'abbattimento nella misura del 25% per cui l'esborso per ogni anno pregresso si riduce a 77,47 euro (150.000 lire). L'effetto derivante dalla definizione consiste nella preclusione di ogni accertamento di carattere fiscale e previdenziale sui redditi di lavoro oggetto di regolarizzazione.

7.1 L'influenza delle posizioni del lavoratore e del datore di lavoro

Il programma di emersione del lavoro irregolare presenta delle connessioni tra i ruoli del datore di lavoro e del lavoratore: tuttavia, dalla circolare n. 88/E dell'Agenzia delle entrate emerge come l'influenza della posizione del lavoratore nei confronti dell'utilizzatore, almeno nella prima fase di accesso al programma, sia decisamente limitata.

Si è ampiamente riferito in precedenza come la legge subordini l'eventuale fruizione delle agevolazioni alla presentazione dell'apposita dichiarazione di emersione, mediante la quale il titolare del reddito d'impresa o di lavoro autonomo evidenzia prioritariamente il costo del lavoro irregolare utilizzato per il 2001.

In sostanza, affinché il datore di lavoro possa eventualmente avere diritto alla tassazione agevolata - dipendente dal verificarsi dell'incremento reddituale - è necessario il solo impegno a partecipare al "programma di emersione" mediante, appunto, l'evidenza del costo del lavoro "nero" utilizzato.

In questa fase, infatti, si scopre che ai fini dell'accesso ai benefici da parte dell'utilizzatore non rileva la volontà del lavoratore di aderire anch'egli al "programma": la circolare n. 88/E precisa infatti come <<...il lavoratore che non aderisce al programma di emersione, pur se indicato nella dichiarazione di emersione, non può usufruire del regime agevolato

fiscale e previdenziale previsto per il triennio descritto, fermo restando le agevolazioni in capo ai datori di lavoro>>.

Come si vede, dunque, la posizione del datore di lavoro, almeno in questa fase, è completamente indipendente da quella del lavoratore: al contrario, quella del lavoratore che intende “emergere”, tanto per il presente quanto per il futuro e per il passato, è invece strettamente connessa a quella dell'utilizzatore e alla sua dichiarazione di emersione (non è infatti possibile un'autonoma regolarizzazione del lavoratore che prescindano da un datore, per così dire, “di riferimento”).

Pertanto, la circolare prospetta la possibilità che un contribuente regolarizzi il proprio dipendente mediante la dichiarazione di emersione - così da schiudersi la possibilità di fruire del previsto reticolato dei benefici fiscali - anche se quest'ultimo, dal canto suo, si rifiuti di aderire al relativo programma (ipotesi possibile ma alquanto inverosimile, atteso che appare estremamente improbabile il rifiuto dell'imposizione tributaria di assoluto favore - con aliquote del 6, dell'8 e del 10 per cento nel corso di un triennio - e la non imponibilità ai fini previdenziali sui redditi di lavoro prodotti).

Naturalmente, la mancanza in questa fase di qualsiasi soggezione tra le posizioni dei due attori dell'operazione determina la circostanza che il datore di lavoro, sempre mediante la dichiarazione di emersione e ricorrendo le condizioni previste per legge, non subisce alcun impedimento per definire il proprio reddito d'impresa o di lavoro autonomo per gli anni pregressi.

Pertanto, il datore di lavoro ben può fruire dei benefici per il passato a nulla rilevando l'eventuale analogo comportamento del proprio dipendente (per il quale la definizione per gli anni pregressi, va ricordato, rappresenta soltanto una facoltà).

Per quanto riguarda, invece, la posizione del lavoratore dipendente, c'è da ritenere che l'imposizione sostitutiva agevolata sul relativo reddito prodotto non sia subordinata al conseguimento dell'incremento reddituale da parte del datore che ha proceduto alla regolarizzazione del rapporto lavorativo.

Pertanto, sussistendo la permanenza del lavoratore presso il datore nel triennio agevolato, si ritiene che la relativa imposizione sostitutiva graduata del 6, dell'8 e del 10% non possa essere in alcun modo condizionata da altre circostanze e condizioni comunque previste nell'ambito del programma di emersione.