

AGENZIA DELLE ENTRATE circolare 20 giugno 2002, n. 56/E
Norme per incentivare l'emersione dell'economia sommersa. Capo I della legge 18 ottobre 2001, n. 383 e successive modifiche e integrazioni. Circolare unitaria interamministrativa.

Indice

1. Soggetti interessati alla dichiarazione di emersione
2. Categorie di lavoratori regolarizzabili emersione
3. Programma di emersione
4. Emersione automatica
 - 4.1. Effetti della dichiarazione automatica per i datori di lavoro
 - 4.1.1. Effetti in materia fiscale
 - 4.1.2. Effetti in materia previdenziale
 - 4.1.2.1. Adempimenti a cura del datore di lavoro in materia previdenziale
 - 4.1.2.2. Datori di lavoro tenuti al versamento a mezzo denunce mensili
 - 4.1.2.3. Datori di lavoro agricoli
 - 4.1.3. Effetti in materia assicurativa
 - 4.1.3.1. Adempimenti a cura del datore di lavoro in materia assicurativa
 - 4.1.4. Definizione degli anni pregressi per i datori di lavoro
 - 4.1.5. Sanatoria delle irregolarità commesse nel periodo d'imposta 2002
 - 4.2. Effetti della dichiarazione automatica per i lavoratori
 - 4.2.1. Effetti in materia fiscale
 - 4.2.2. Effetti in materia previdenziale
 - 4.2.3. Definizione degli anni pregressi per i lavoratori
5. Emersione progressiva
 - 5.1. Effetti della dichiarazione progressiva per i datori di lavoro
 - 5.1.1. Effetti in materia fiscale
 - 5.1.2. Effetti in materia previdenziale
 - 5.1.3. Definizione degli anni pregressi per i datori di lavoro
 - 5.2. Effetti della dichiarazione progressiva per i lavoratori
 - 5.2.1. Effetti in materia fiscale
 - 5.2.2. Effetti in materia previdenziale
 - 5.2.3. Definizione degli anni pregressi per i lavoratori
6. Dichiarazioni presentate prima del 25 aprile 2002
7. Versamenti
8. Modelli di dichiarazione di emersione
9. Attività di contrasto all'economia sommersa e sanzioni

Premessa

Come noto, la legge 18 ottobre 2001, n. 383, recante "Primi interventi per il rilancio dell'economia" - di seguito "legge" - ha introdotto alcune disposizioni finalizzate ad incentivare l'emersione del cosiddetto "lavoro sommerso", vale a dire la regolarizzazione di quei rapporti di lavoro svolti, anche solo in parte, in violazione delle norme di carattere tributario e contributivo.

L'articolo 3 del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12 ha prorogato al 30 novembre 2002 il termine entro il quale deve essere presentata la dichiarazione di emersione, precedentemente fissato al 30 giugno 2002.

In sede di conversione del citato decreto-legge n. 12 del 2002, la legge 23 aprile 2002, n. 73 (in G.U. n. 96 del 24 aprile 2002) ha apportato significative modifiche alla disciplina in esame e in particolare sono state introdotte alcune disposizioni integrative della procedura di emersione disciplinata dall'articolo 1 della legge (cosiddetta "procedura automatica") ed è stata prevista una nuova e alternativa procedura denominata "emersione progressiva". Tale ultima modalità prevede la presentazione, al sindaco del luogo ove ha sede l'unità produttiva, di un piano individuale di emersione finalizzato a regolarizzare anche le violazioni di obblighi diversi da quelli fiscali e previdenziali e la possibilità di adeguamento progressivo ai contratti collettivi nazionali delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori emersi.

Inoltre, per effetto dei predetti interventi normativi, è stato altresì modificato il triennio per il quale è consentito usufruire delle agevolazioni fiscali e previdenziali: detto triennio è ora fissato nel periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge (25 ottobre 2001) e nei due periodi successivi.

Va comunque precisato che, per i soggetti che hanno presentato la dichiarazione di emersione prima della data di entrata in vigore della legge di conversione n. 73 del 2002 (25 aprile 2002), rimane ferma l'applicazione del regime agevolato per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge e per i due periodi successivi, vale a dire, per la generalità dei casi, per i periodi d'imposta 2001-2003.

Con delibera del CIPE n. 38 del 6 giugno 2002, in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, è stata prevista l'emanazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, dei Ministeri dell'economia e delle finanze, dell'interno, del lavoro e delle politiche sociali, dell'ambiente e della tutela del territorio, delle infrastrutture e dei trasporti e della salute, dell'INPS e dell'INAIL, d'intesa tra di loro, di un'unitaria circolare esplicativa del provvedimento.

Ciò premesso, si forniscono i seguenti chiarimenti sulla base del contributo congiunto di tutti gli enti e Ministeri interessati.

1. Soggetti interessati alla dichiarazione di emersione

Le disposizioni in commento sono applicabili agli imprenditori e ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo che per lo svolgimento delle proprie attività hanno impiegato lavoratori non adempiendo, in tutto o in parte, ai relativi obblighi imposti dalla normativa fiscale e contributiva.

In particolare, l'ambito applicativo delle suddette norme ricomprende non soltanto gli imprenditori individuali, ma tutti i titolari di reddito d'impresa di cui all'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), indipendentemente dalla loro veste giuridica.

Pertanto, possono accedere al regime agevolativo:

- le persone fisiche e i soggetti di cui all'articolo 5 del T.U.I.R., titolari di reddito d'impresa;
- le società e gli enti commerciali di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del T.U.I.R.;
- gli enti non commerciali e le società di cui alle lettere c) e d), del medesimo articolo 87 del T.U.I.R., limitatamente ai lavoratori impiegati in attività che danno luogo a redditi d'impresa.

Con riferimento, invece, ai titolari di redditi di lavoro autonomo, l'estensione delle predette disposizioni si riferisce esclusivamente ai soggetti che esercitano arti e professioni, per professione abituale, ancorchè non esclusiva, ai sensi dell'articolo 49, comma 1, del T.U.I.R., compreso l'esercizio in forma associata di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), dello stesso testo unico.

Inoltre, possono avvalersi dell'agevolazione in esame anche gli imprenditori che non hanno mai dichiarato redditi d'impresa o gli artisti e professionisti che non hanno mai dichiarato redditi di lavoro autonomo e che intendono fare emergere la propria attività ed i lavoratori irregolari impiegati nella stessa.

Non possono fruire, quindi, delle agevolazioni in argomento quei datori di lavoro che non sono titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 51 del T.U.I.R. ovvero che non sono titolari di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 49, comma 1, dello stesso testo unico. E' il caso, ad esempio, dei datori di lavoro "privati" che hanno instaurato rapporti di lavoro irregolari con addetti ai servizi domestici e familiari, dei produttori agricoli che determinano il reddito su base catastale nei limiti stabiliti dall'articolo 29 del T.U.I.R., degli enti non commerciali che esercitano esclusivamente l'attività istituzionale, nonchè dello Stato e

degli enti pubblici.

Con riferimento ai produttori agricoli, si fa presente che sono inclusi nell'ambito applicativo delle disposizioni in materia di emersione del lavoro sommerso quei soggetti che svolgono attività agricole produttive di reddito di impresa.

2. Categorie di lavoratori regolarizzabili

I lavoratori per i quali può essere presentata la dichiarazione di emersione sono quelli utilizzati nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato, con esclusione, pertanto, dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

La limitazione ai soli rapporti di lavoro subordinato discende dalla modifica introdotta dalla legge n. 409/2001, di conversione del D.L. n. 350/2001, che ha circoscritto l'applicabilità degli incentivi in questione ai soli rapporti di lavoro dipendente disciplinati da contratto collettivo nazionale di lavoro.

Resta in ogni caso fermo che il presupposto per accedere a tale regime rimane quello di avere utilizzato lavoratori irregolari prima dell'entrata in vigore della legge (25 ottobre 2001) e fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

Non sono pertanto regolarizzabili quei rapporti lavorativi che hanno avuto inizio successivamente alla data del 25 ottobre 2001, anche se detti rapporti sono iniziati prima del termine di presentazione della dichiarazione di emersione.

Inoltre, alla stessa data di presentazione della dichiarazione di emersione il personale impiegato deve essere ancora alle dipendenze del datore di lavoro interessato e non deve essere stato già regolarizzato: se, infatti, alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, i lavoratori non intrattengono più con questi alcuna tipologia di rapporto di lavoro ovvero sono stati assunti regolarmente, non è consentito accedere alla regolarizzazione ed alle relative agevolazioni, neanche per regolarizzare le posizioni pregresse.

Pertanto, considerate le finalità della nuova normativa che si prefigge l'obiettivo di far emergere lavoratori e costi del lavoro sottratti agli obblighi fiscali e contributivi, è di tutta evidenza che non possono essere ricompresi nella dichiarazione di emersione i soggetti già individuati come "lavoratori in nero" a seguito di accertamenti ispettivi, nè emolumenti per i quali si è già proceduto alla notifica di addebiti.

Le disposizioni agevolative in esame non trovano applicazione nei confronti del lavoro irregolare prestato dai soggetti richiamati nell'articolo 62, comma 2, del T.U.I.R. Pertanto, non è consentito tener conto, ai fini dell'individuazione del costo del lavoro emerso rilevante ai fini della regolarizzazione, del lavoro prestato dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonchè dei familiari partecipanti all'impresa familiare. Con riferimento ai titolari di reddito di lavoro autonomo, ai medesimi fini, occorre fare riferimento ai soggetti individuati dall'articolo 50, comma 6-bis, del T.U.I.R. che comprende, oltre ai soggetti sopra elencati, il lavoro svolto dai soci o associati partecipanti all'associazione professionale.

Tali soggetti, pertanto, non sono regolarizzabili e va escluso dal computo del costo del lavoro emerso quello relativo all'opera svolta dagli stessi.

Si evidenzia, altresì, che la lettera della norma non consente la regolarizzazione di un rapporto lavorativo che, sebbene assoggettato regolarmente a tutti gli obblighi previsti dalla normativa in materia fiscale e previdenziale, sia stato qualificato in maniera non corretta. E' il caso, ad esempio, di un lavoratore subordinato con il quale è stato instaurato, invece, un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa.

Inoltre, per quanto riguarda i lavoratori stagionali, attesa la peculiare caratteristica del loro impiego esclusivamente per determinati periodi dell'anno, gli stessi non possono essere regolarizzati. Per questi ultimi non è, infatti, ravvisabile un rapporto lavorativo pregresso svolto in maniera continuativa.

E' ammessa, invece, la regolarizzazione dei lavoratori dipendenti impiegati in violazione anche soltanto parziale delle disposizioni vigenti in materia fiscale e previdenziale (cosiddetti "lavoratori in grigio"). Tale regolarizzazione riguarda, tuttavia, soltanto i datori di lavoro che accedono all'emersione automatica.

3. Programma di emersione

In attuazione del comma 1 dell'articolo 1 della legge, il Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica, con delibera n. 100 del 15 novembre 2001, ha fissato le linee guida del programma di emersione alle quali i datori di lavoro e i lavoratori dovranno attenersi per tutta la durata del programma stesso.

Particolare valenza, per quanto riguarda gli aspetti giuslavoristici e previdenziali che ne conseguono, assume la fonte che disciplina il rapporto di lavoro in conseguenza della dichiarazione di emersione.

E' infatti previsto che fra le parti venga stipulato un contratto che disciplini sotto ogni aspetto la posizione del lavoratore nell'azienda.

Il contratto pertanto dovrà disciplinare, tra l'altro, la durata del rapporto, la qualifica del lavoratore, il contratto collettivo di riferimento, nonché la retribuzione spettante.

Quanto al rapporto di lavoro, questo dovrà avere esclusivamente natura subordinata, a tempo determinato, indeterminato o part-time, mentre non potrà farsi ricorso a tipologie di contratti, come contratti di formazione o di apprendistato, che per la loro natura sono incompatibili con la presenza in azienda in epoca anteriore all'instaurarsi del rapporto di lavoro.

Riguardo agli altri contenuti del contratto (ad esempio, qualifica, retribuzione, ecc.) questi devono essere rispondenti a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di riferimento, in relazione alle mansioni svolte e alle modalità di svolgimento del rapporto.

In merito si precisa che occorre fare riferimento ai contratti collettivi nazionali di lavoro stipulati con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative, così come disposto dalla citata delibera CIPE n. 100/2001.

Con riferimento agli effetti del contratto posto in essere, il comma 4-bis dell'articolo 1 della legge prevede che l'adesione del lavoratore al programma di emersione, tramite sottoscrizione di specifico atto di conciliazione, ha efficacia novativa del rapporto di lavoro emerso, con effetto dalla data di presentazione della dichiarazione di emersione. Il lavoratore non può proporre rivendicazioni retributive o risarcitorie per il periodo anteriore e soltanto dalla data della dichiarazione di emersione si applicano gli istituti economici e normativi previsti dai contratti collettivi nazionali di lavoro di riferimento.

Ne consegue che il lavoratore, aderendo al programma di emersione e sottoscrivendo un atto di conciliazione, non può più avanzare, con riferimento al rapporto pregresso, rivendicazioni o promuovere azioni giudiziarie risarcitorie, sia in ambito retributivo che in materia di assicurazioni generali obbligatorie. E' il caso, a titolo esemplificativo, della retribuzione corrisposta in misura inferiore a quella prevista dai c.c.n.l., di eventuali scatti di anzianità non corrisposti, del TFR maturato nel periodo precedente la presentazione della dichiarazione di emersione o di un più ampio periodo di occupazione rispetto a quello dichiarato.

Con la stipula del contratto il datore di lavoro assume inoltre una serie di obblighi in materia di:

- comunicazioni, nei casi ed entro i termini previsti dalle specifiche norme di settore, al competente Servizio ispettivo della Direzione provinciale del lavoro (modificazione o cessazione del rapporto di lavoro), con la precisazione che trattasi di lavoratore regolarizzato ai sensi dell'articolo 1 della legge;
- tenuta di tutte le scritture obbligatorie previste dalla legislazione del lavoro;
- versamento delle imposte, dei contributi e dei premi assicurativi dovuti per effetto dell'adesione al programma di emersione;
- versamento della somma sostitutiva, a titolo di imposte, contributi e premi assicurativi qualora la dichiarazione di emersione venga fatta valere anche come proposta di concordato tributario e previdenziale per i periodi antecedenti la regolarizzazione del rapporto di lavoro.

Il lavoratore emerso inoltre, per effetto dell'articolo 1, comma 4 bis, della legge, non viene conteggiato, per il periodo precedente la data di presentazione della dichiarazione di emersione e per tutto il triennio agevolato, ai fini di quelle normative per le quali assume rilievo il numero di dipendenti in organico, ad eccezione delle disposizioni in materia di licenziamenti individuali e collettivi.

Si tratta, ad esempio, della non computabilità dei lavoratori emersi:

1. nell'ambito dei contingenti ammessi alla fruizione dello sgravio contributivo triennale di cui all'articolo 3, commi 5 e 6, della legge n. 448 del 1998 (U.L.A. dei 12 mesi precedenti);
2. nel periodo storico ed in quello agevolato per la fruizione del beneficio del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 388 del 2000;
3. ai fini dell'applicazione della normativa di cui all'articolo 25 della legge n. 223 del 1991, concernente la

riserva di assunzione di lavoratori appartenenti a categorie protette nella misura del 12 per cento, nel caso il datore occupi più di dieci dipendenti;

4. ai fini della legge n. 68 del 1999 concernente l'assunzione di disabili;

5. ai fini del calcolo dei limiti dimensionali per le imprese artigiane;

6. ai fini del calcolo dei limiti dimensionali dell'azienda per stabilire la misura o l'assoggettamento ad alcune aliquote contributive ovvero per la fruizione di alcune aliquote contributive ridotte.

In merito alla compatibilità tra la dichiarazione di emersione e il regime dei contratti di riallineamento, l'articolo 1, comma 6, della legge recita testualmente: "restano fermi, in alternativa, per gli interessati, i regimi connessi ai piani di riallineamento e di emersione del lavoro.". Pertanto, considerati i particolari benefici e i contenuti dei contratti di riallineamento, il dettato normativo deve essere inteso nel senso che le aziende già impegnate nei contratti di riallineamento non possono accedere, per i soggetti interessati ai predetti piani, ai benefici di cui alla legge in esame.

4. Emersione automatica

Per accedere all'ordinaria procedura di emersione, disciplinata dall'articolo 1 della legge, i datori di lavoro interessati devono presentare la dichiarazione di emersione, entro il 30 novembre 2002, utilizzando il nuovo modello approvato con decreto 3 maggio 2002 del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 106 dell'8 maggio 2002.

Come già anticipato, il regime agevolato interessa il periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge (25 ottobre 2001) e i due periodi d'imposta successivi. Pertanto, il triennio agevolato è fissato nei periodi d'imposta 2002-2004.

Nel modello di dichiarazione, il costo del lavoro che emerge con la medesima dichiarazione di emersione deve essere indicato in misura non inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro di riferimento.

4.1. Effetti della dichiarazione automatica per i datori di lavoro

4.1.1. Effetti in materia fiscale

Per usufruire del regime agevolato specificamente previsto, i datori di lavoro devono impegnarsi nel programma di emersione ed incrementare il reddito imponibile d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato rispetto a quello del secondo periodo d'imposta precedente.

Pertanto, l'incremento del reddito imponibile dichiarato in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati (2002-2003-2004) si determina effettuando il confronto in ogni caso con quello dichiarato per il periodo d'imposta 2000 che rimane, quindi, un termine di raffronto fisso per individuare l'entità dell'incremento del reddito sul quale applicare l'imposizione sostitutiva ridotta.

Sull'incremento del reddito imponibile dichiarato per gli anni 2002, 2003 e 2004, rispetto al periodo d'imposta 2000, il datore di lavoro ha diritto ad una tassazione sostitutiva, fino a concorrenza del triplo del costo del lavoro emerso con riferimento all'intero periodo d'imposta 2002.

Per gli imprenditori o i lavoratori autonomi che non hanno mai dichiarato redditi d'impresa o redditi di lavoro autonomo e che intendono fare emergere la propria attività ed i lavoratori irregolari impiegati nella stessa, l'incremento del reddito imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva, è costituito dall'intero reddito imponibile dichiarato in ciascuno dei periodi d'imposta compresi nel triennio agevolato, sempre fino al limite stabilito dalla norma.

La tassazione sostitutiva consiste nell'applicazione di una imposta sull'incremento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo imponibile dichiarato, dovuta in luogo dell'IRPEF o IRPEG, stabilita nelle seguenti misure:

- 10 per cento per il periodo d'imposta 2002;

- 15 per cento per il periodo d'imposta 2003;

- 20 per cento per il periodo d'imposta 2004.

La determinazione dell'incremento di reddito agevolato va effettuata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di riferimento e il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere

effettuato entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte derivanti dalla medesima dichiarazione dei redditi, utilizzando il codice tributo appositamente istituito.

Trattandosi di una tassazione sostitutiva, i redditi assoggettati a tassazione con la suddetta modalità non rilevano ai fini delle addizionali all'IRPEF.

Inoltre, come stabilito espressamente dalla norma, l'imposta sostitutiva non genera il credito d'imposta a favore dei soci previsto dall'articolo 14 del T.U.I.R. In sostanza, l'imposta sostitutiva non concorre a formare l'ammontare di cui alla lettera a), comma 1, dell'articolo 105 del T.U.I.R. (cosiddetto "basket A"), nè quello di cui alla lettera b), comma 1, del medesimo articolo (cosiddetto "basket B").

L'incremento del reddito imponibile dichiarato ai fini dell'IRPEF o IRPEG, fino a concorrenza del triplo del costo del lavoro emerso con la dichiarazione di emersione, costituisce una sorta di franchigia ai fini dell'IRAP. Conseguentemente, l'IRAP non è dovuta fino a concorrenza di tale incremento.

In sostanza, tale imposta non è dovuta con riferimento al valore della produzione dichiarato per i periodi d'imposta agevolati, fino a concorrenza dell'incremento di reddito imponibile agevolato ai fini dell'IRPEF o IRPEG, tenendo conto, quindi, del parametro del triplo del costo del lavoro. In tal modo, l'agevolazione ai fini IRPEF o IRPEG rappresenta il parametro di riferimento da utilizzare per determinare la misura dell'agevolazione ai fini dell'IRAP.

Si fa presente, inoltre, che nel caso in cui in uno dei tre periodi d'imposta agevolati non si verifichi un incremento di reddito imponibile rispetto a quello dichiarato per l'anno 2000, il datore di lavoro non potrà usufruire per quel periodo d'imposta della relativa imposizione sostitutiva. Tuttavia, continuano ad avere effetto le disposizioni agevolative in materia di redditi di lavoro dipendente emersi (illustrate nel seguito della trattazione) - semprechè il lavoratore abbia aderito al programma di emersione - ossia l'applicazione di una contribuzione previdenziale sostitutiva a carico del datore di lavoro, l'esenzione dalla contribuzione a carico dei lavoratori e l'imposizione fiscale sostitutiva sui redditi di lavoro emersi.

Con riferimento al parametro del "costo del lavoro" si fa presente che, trattandosi del costo del lavoro emerso per effetto della dichiarazione di emersione, tale costo è costituito dalle spese per prestazioni di lavoro effettivamente sostenute dal datore di lavoro con riferimento all'intero periodo d'imposta agevolato 2002, da assumere secondo un importo comunque non inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di riferimento.

Più precisamente, il "costo del lavoro emerso" è pari al maggiore dei seguenti importi:

- ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente effettivamente sostenute o che si presume di sostenere nel periodo d'imposta 2002 per i lavoratori regolarizzati, compresi gli eventuali compensi in natura, indipendentemente dai limiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi;
- importo previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro di riferimento relativo al medesimo periodo (retribuzione diretta ed oneri contrattuali).

Al riguardo, si fa presente che le componenti standard del costo del lavoro sono le seguenti:

- 1) retribuzione diretta;
- 2) oneri contrattuali;
- 3) oneri sociali.

La retribuzione diretta è quella mensilmente corrisposta al lavoratore ed è composta dalle seguenti voci:

- a) minimo contrattuale;
- b) indennità di contingenza;
- c) E.D.R.;
- d) scatti di anzianità;
- e) eventuale lavoro straordinario.

Gli oneri contrattuali comprendono le seguenti voci:

- a) tredicesima mensilità (o gratifica natalizia);
- b) quattordicesima mensilità (laddove prevista);

- c) maggiorazioni per lavoro straordinario e a turni;
- d) trattamento di fine rapporto (quota annuale per fondo TFR);
- e) eventuali indennità previste da contratto (es. indennità di cassa, indennità di rischio ecc);
- f) premi di produzione annuali.

Gli oneri sociali comprendono i contributi a carico dei datori di lavoro, stabiliti in percentuale della retribuzione diretta e degli oneri contrattuali, ad eccezione della quota accantonata per il trattamento di fine rapporto.

Si deve, tuttavia, sottolineare che il termine "costo del lavoro" di cui all'articolo 1 della legge è riferito ai c.c.n.l., i quali contengono esclusivamente indicazioni circa gli elementi retributivi diretti ed indiretti (oneri contrattuali). Allo stesso modo, l'articolo 1 bis, disciplinando l'adeguamento agli obblighi in materia di trattamento economico, si riferisce ai c.c.n.l. Si ritiene, quindi, che, a prescindere dalla diversa terminologia utilizzata dal legislatore (costo del lavoro, trattamento economico), in entrambi i casi ci si debba riferire esclusivamente alla voce retribuzione (retribuzione diretta ed oneri contrattuali), con esclusione, quindi, degli oneri sociali.

Si ricorda che l'ammontare pari al triplo del costo del lavoro emerso per effetto della dichiarazione di emersione rappresenta un parametro di riferimento fisso per determinare l'importo massimo dell'incremento del reddito imponibile da assoggettare ad imposizione sostitutiva per il periodo d'imposta 2002 e per i due periodi d'imposta successivi.

Tuttavia, rimane fermo che qualora negli anni successivi al primo, l'ammontare del costo del lavoro emerso subisca una riduzione per qualsiasi motivo (licenziamento, dimissioni dei lavoratori precedentemente regolarizzati, altre cause di interruzione o di modificazione del rapporto di lavoro), si renderà necessario calcolare nuovamente il parametro di riferimento.

Il ricalcolo del costo del lavoro deve essere effettuato anche nell'ipotesi in cui si verifichi la sostituzione di un lavoratore precedentemente regolarizzato con un altro lavoratore anche se parimenti retribuito; in tal caso, infatti, si tratta della cessazione del rapporto lavorativo riferito ad un lavoratore regolarizzato, sia pure seguita da una nuova assunzione. Quest'ultima, peraltro, dà diritto al credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, alle condizioni ivi previste.

A quest'ultimo proposito, si ribadisce che il credito d'imposta per le nuove assunzioni di cui al sopracitato articolo 7 non spetta per i lavoratori che emergono per effetto della dichiarazione di emersione.

4.1.2. Effetti in materia previdenziale

Sul maggior imponibile previdenziale relativo ai redditi di lavoro emersi, è dovuta dal datore di lavoro che ha presentato la dichiarazione di emersione, una contribuzione sostitutiva stabilita nelle seguenti misure:

- 7 per cento per il periodo d'imposta 2002;
- 9 per cento per il periodo d'imposta 2003;
- 11 per cento per il periodo d'imposta 2004.

Per le aziende appartenenti al settore agricolo in aggiunta a tali aliquote sono dovuti i contributi INAIL nelle seguenti misure:

- per l'anno 2002: 3,3108 % (pari all'aliquota ordinaria ridotta del 75%);
- per l'anno 2003: 3,9739 % (pari all'aliquota ordinaria ridotta del 70%);
- per l'anno 2004: 4,6352 % (pari all'aliquota ordinaria ridotta del 65%).

L'aliquota complessiva che ne deriva (10,3108% per il 2002, 12,9730% per il 2003 e 15,6352% per il 2004) costituisce la percentuale per il calcolo delle somme dovute che devono essere versate all'INPS, ente collettore per tale area anche dei contributi dovuti all'INAIL.

Per effetto della nuova formulazione del comma 2-bis dell'articolo 1 della legge, la contribuzione sostitutiva del 7 per cento sui redditi di lavoro dipendente emersi, dovuta dal datore di lavoro per i periodi di paga di competenza da gennaio 2002 e fino ai periodi di paga in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, può essere versata, oltre che in un'unica soluzione entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione (30 novembre 2002), in sessanta rate mensili a partire da tale termine, senza interessi.

Per i periodi di paga successivi la contribuzione deve essere versata correntemente secondo le modalità illustrate nei punti successivi.

Trattandosi di contribuzione sostitutiva, sulla stessa non può essere operata alcuna riduzione a titolo di sgravio o di agevolazioni contributive previste in caso di assunzioni incentivate.

Detta aliquota contributiva, differenziata per il periodo di presentazione della dichiarazione e per i due periodi successivi, è sostitutiva unicamente dei contributi dovuti relativamente ai redditi di lavoro emersi. Conseguentemente, sono dovuti per intero gli eventuali contributi relativi alla posizione previdenziale propria degli imprenditori o dei professionisti in relazione all'incremento del reddito imponibile dichiarato.

4.1.2.1. Adempimenti a cura del datore di lavoro in materia previdenziale

4.1.2.2. Datori di lavoro tenuti al versamenti a mezzo denunce mensili

Ai fini del versamento della contribuzione sostitutiva oggetto della presente circolare, i datori di lavoro già in possesso di una posizione aziendale INPS devono chiedere alla sede dell'Istituto territorialmente competente l'apertura di una separata posizione aziendale esclusivamente per il versamento della contribuzione in parola, riferita sia ai lavoratori totalmente in nero, sia a quelli oggetto di regolarizzazione parziale ("lavoratori in grigio"). Per questi ultimi, sulla nuova posizione aziendale, devono essere denunciate solo le differenze retributive oggetto di emersione

I datori di lavoro che si iscrivono per la prima volta all'INPS, devono chiedere alla sede dell'Istituto territorialmente competente l'apertura di una posizione aziendale esclusivamente per il versamento della contribuzione sostitutiva riferita ai lavoratori oggetto di emersione. Qualora successivamente venga assunto personale per il quale è dovuta l'intera contribuzione, i datori di lavoro devono richiedere l'apertura di un'ulteriore posizione aziendale da utilizzare per il versamento della contribuzione ordinaria.

La domanda di iscrizione deve essere redatta sull'apposito modello DM68 prelevabile anche dal sito WWW.INPS.IT sezione MODULISTICA e deve essere corredata, in aggiunta alle dichiarazioni previste, anche dalla ricevuta comprovante l'avvenuta presentazione della dichiarazione di emersione.

Le aziende che presentano la dichiarazione di emersione, tenute al versamento della contribuzione sostitutiva, devono essere inquadrare in base al settore di attività esercitata (cfr. "Manuale di iscrizione e classificazione aziende" allegato alla circolare INPS n. 65 del 15 marzo 1995 e successive modificazioni e integrazioni), con attribuzione del corrispondente codice statistico contributivo (CSC) e del codice ISTAT.

Le posizioni aziendali devono essere contraddistinte dal codice di autorizzazione "7Y" che assume il nuovo significato di "Azienda avente in corso un programma di emersione ex L. n. 383/2001".

Se il datore di lavoro opera con altre posizioni INPS, in aggiunta al codice 7Y la Sede appone il codice di autorizzazione "OD" avente il significato di "Posizione aperta per particolari categorie di dipendenti". Deve, inoltre, essere inserito il codice tipo azienda "A3", ovvero "B3" se l'azienda è autorizzata all'accantonamento contributivo, nonché la posizione di riferimento.

Nel campo "DATA COSTITUZIONE" della posizione aziendale deve essere indicata la data di inizio del triennio di emersione che non può essere anteriore a "01.01.2001" per le aziende che hanno presentato la dichiarazione di emersione prima del 25 aprile 2002, per le quali opera il triennio di emersione 2001/2003. Per le aziende, invece, che hanno presentato la dichiarazione di emersione dal 25 aprile 2002, per le quali opera il triennio di emersione 2002/2004, nel campo "DATA COSTITUZIONE" deve essere sempre indicata la decorrenza "01.01.2002".

Si richiama l'attenzione delle Sedi INPS sulla puntuale indicazione della data di costituzione, rilevabile dalla ricevuta di presentazione della dichiarazione di emersione, in quanto tale elemento sarà preso in considerazione dalla procedura di calcolo delle denunce DM10 per applicare l'aliquota sostitutiva in relazione al periodo di emersione (primo, secondo o terzo).

Le Sedi INPS, nel caso di richiesta di versamento rateale di seguito illustrato provvederanno ad attribuire, in

aggiunta al codice "7Y" anche il codice di autorizzazione "6V" (in sostituzione del codice 1Z) che assume il nuovo significato di "Versamento rateale, comma 2-bis, art.1, L. n. 383/2001".

Al fine di denunciare i nuovi o i maggiori imponibili e quindi determinare la contribuzione sostitutiva dovuta, da versare con il mod. F24 secondo le modalità successivamente indicate, le aziende, acquisita la particolare posizione contributiva, sono tenute ad utilizzare il modello DM10/2 che va compilato secondo le seguenti istruzioni.

Datori di lavoro che presentano la dichiarazione di emersione
dal 25 aprile 2002 (triennio agevolato 2002/2004)

Contribuzione dovuta dal 1° gennaio 2002

Ai fini della compilazione del modello DM10/2, da presentare a far tempo dal periodo di paga successivo a quello in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, le aziende, con riferimento ai lavoratori totalmente in nero:

a) utilizzando i previsti codici qualifica (righe 10 e 11, codici O, Y, ecc.), devono indicare nei quadri "B-C" del mod. DM10/2, rispettivamente, nel campo "NUMERO DIPENDENTI", il numero dei lavoratori interessati al programma di emersione, nel campo "NUMERO GIORNATE", il numero delle giornate retribuite ovvero il numero delle ore per i lavoratori part-time e nel campo "RETRIBUZIONI", le retribuzioni mensili oggetto di emersione;

b) devono calcolare su dette retribuzioni l'importo della contribuzione sostitutiva per i periodi correnti, stabilita nella misura del 7% per l'anno 2002 (primo anno di emersione), del 9% per l'anno 2003 (secondo anno di emersione) e dell'11% per l'anno 2004 (terzo anno di emersione) ed esporre il relativo importo nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO";

c) ai fini della denuncia della contribuzione sostitutiva dovuta per l'anno in corso (dal 1° gennaio 2002 e fino al periodo di paga in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione), devono utilizzare il codice del quadro "B-C" di nuova istituzione "N002", preceduto dalla dicitura CTR.SOST e seguito dal numero dei dipendenti cui si riferisce la contribuzione arretrata, da riportare nel campo "NUMERO DIPENDENTI", dall'ammontare delle retribuzioni di riferimento, da riportare nel campo "RETRIBUZIONI" e dalla relativa contribuzione sostitutiva (nella misura del 7 %) da riportare nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO"; nessun dato deve essere riportato nel campo "NUMERO GIORNATE".

Con riferimento, invece, ai "lavoratori in grigio", le aziende:

a) utilizzando il codice di nuova istituzione "G001", preceduto dalla dicitura CTR.SOST., devono indicare in uno dei righe in bianco dei quadri "B-C" del mod. DM10/2, rispettivamente, nel campo "NUMERO DIPENDENTI", il numero dei lavoratori interessati all'emersione e nel campo "RETRIBUZIONI", le differenze retributive oggetto di emersione; nessun dato deve essere riportato nel campo "NUMERO GIORNATE";

b) devono calcolare su dette retribuzioni l'importo della contribuzione sostitutiva per i periodi correnti, stabilita nella misura del 7% per l'anno 2002 (primo anno di emersione), del 9% per l'anno 2003 (secondo anno di emersione) e dell'11% per l'anno 2004 (terzo anno di emersione), ed esporre il relativo importo nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO";

c) ai fini della denuncia della contribuzione sostitutiva dovuta per l'anno in corso (dal 1° gennaio 2002 e fino al periodo di paga in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione), devono utilizzare il codice del quadro "B-C" di nuova istituzione "G002", preceduto dalla dicitura CTR.SOST. e seguito dal numero dei dipendenti cui si riferiscono le differenze retributive e la contribuzione arretrata, da riportare nel campo "NUMERO DIPENDENTI", dall'ammontare delle differenze retributive, da riportare nel campo "RETRIBUZIONI" e dalla relativa contribuzione sostitutiva (nella misura del 7%) da riportare nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO".

La sommatoria degli importi relativi ai contributi dovuti, esposti con i predetti codici "N002" e "G002" nelle somme a debito del datore di lavoro, deve essere riportata nel quadro "D" (somme a credito del datore di lavoro) dello stesso modello, contrassegnata dal codice "N850", preceduto dalla dicitura CTR.SOST.

Nel caso in cui l'azienda effettui il versamento in unica soluzione, l'importo contraddistinto dal codice "N850" deve essere indicato nei quadri "B-C" del modello DM10/2, nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO", contraddistinto dal codice "S007", preceduto dalla dicitura VERS.CTR.SOST. Nessun dato deve

essere indicato nei campi "NUMERO DIPENDENTI", "NUMERO GIORNATE" e "RETRIBUZIONE".

Qualora invece l'azienda intenda avvalersi del versamento in forma dilazionata (60 rate a decorrere dal 30 novembre 2002) la rata mensile è determinata, dividendo l'importo dei contributi indicati al codice "N850", per il numero delle rate.

L'importo della rata deve essere indicato in ciascun mese, nei quadri "B-C" del mod. DM10/2, utilizzando il codice "S060", preceduto dalla dicitura RAT.CONTR.SOST.

La contribuzione arretrata dovuta per l'anno 2002 (dal 1° gennaio 2002 e fino al periodo di paga in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione), sia nel caso di versamento in unica soluzione che in forma rateale, può essere denunciata con il mod. DM10 riferito al periodo di paga "11.2002". In questo caso il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata deve essere effettuato entro il 16 dicembre 2002.

Esemplificazione

Dichiarazione di emersione presentata nel mese di maggio 2002:

- la prima denuncia utile per i contributi correnti è quella riferita al periodo di paga "giugno 2002" da presentare entro il 16 luglio successivo;
- i contributi riferiti ai periodi di paga dal 1° gennaio al 31 maggio 2002 sono da considerare arretrati e come tali possono essere esposti anche nella denuncia mensile riferita al periodo di paga "11.2002" da versare in unica soluzione o ratealmente (prima rata) entro il 16 dicembre successivo, unitamente alla contribuzione corrente relativa al mese di novembre 2002.

Dichiarazione di emersione presentata nel mese di novembre 2002:

- la prima denuncia utile per i contributi correnti è quella riferita al periodo di paga "dicembre 2002" da presentare entro il 16 gennaio 2003;
- i contributi riferiti ai periodi di paga dal 1° gennaio al 30 novembre 2002 sono da considerare arretrati e come tali devono essere esposti in un'apposita denuncia mensile riferita al periodo di paga "11.2002" da versare in unica soluzione o ratealmente (prima rata) entro il 16 dicembre successivo. Tale denuncia, si rende necessaria, attesa la previsione normativa (art. 1, comma 2-bis) che dispone il versamento dei contributi in questione in un'unica soluzione, entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione ovvero, a partire dal predetto termine, in sessanta rate mensili.

Datori di lavoro che hanno presentato la dichiarazione di emersione prima del 25 aprile 2002 (triennio agevolato 2001/2003)

Contribuzione dovuta dal 1° gennaio 2002 (secondo anno di emersione)

Ai fini della compilazione del modello DM10/2, da presentare a far tempo dal periodo di paga successivo a quello in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, le aziende, con riferimento ai lavoratori totalmente in nero:

- a) utilizzando i previsti codici qualifica (righe 10 e 11, codici O, Y, ecc.), devono indicare nei quadri "B-C" del mod. DM10/2, rispettivamente, nel campo "NUMERO DIPENDENTI", il numero dei lavoratori interessati al programma di emersione, nel campo "NUMERO GIORNATE", il numero delle giornate retribuite ovvero il numero delle ore per i lavoratori part-time e nel campo "RETRIBUZIONI", le retribuzioni mensili oggetto di emersione;
- b) devono calcolare su dette retribuzioni l'importo della contribuzione sostitutiva per i periodi correnti, stabilita nella misura del 9% per l'anno 2002 (secondo anno di emersione) e dell'11% per l'anno 2003 (terzo anno di emersione), ed esporre il relativo importo nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO";
- c) ai fini della denuncia della contribuzione sostitutiva dovuta per l'anno in corso (dal 1° gennaio 2002 e fino al periodo di paga in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione), devono utilizzare il codice del quadro "B-C" di nuova istituzione "N002", preceduto dalla dicitura CTR.SOST. e seguito dal numero dei dipendenti cui si riferisce la contribuzione arretrata, da riportare nel campo "NUMERO DIPENDENTI", dall'ammontare delle retribuzioni di riferimento, da riportare nel campo "RETRIBUZIONI" e dalla relativa contribuzione sostitutiva (nella misura del 9%) da riportare nel campo "SOMME A DEBITO DEL

DATORE DI LAVORO"; nessun dato deve essere riportato nel campo "NUMERO GIORNATE". L'importo in questione, ove non sia stato già versato, può essere oggetto di rateizzazione secondo le istruzioni successive.

Con riferimento, invece, ai "lavoratori in grigio", le aziende:

a) utilizzando il codice di nuova istituzione "G001", preceduto dalla dicitura CTR.SOST., devono indicare in uno dei rigi in bianco dei quadri "B-C" del mod. DM10/2, rispettivamente, nel campo "NUMERO DIPENDENTI", il numero dei lavoratori interessati all'emersione e nel campo "RETRIBUZIONI", le differenze retributive oggetto di emersione; nessun dato deve essere riportato nel campo "NUMERO GIORNATE";

b) devono calcolare su dette retribuzioni l'importo della contribuzione sostitutiva per i periodi correnti, stabilita nella misura del 9% per l'anno 2002 (secondo anno di emersione) e dell'11% per l'anno 2003 (terzo anno di emersione), ed esporre il relativo importo nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO";

c) ai fini della denuncia della contribuzione sostitutiva dovuta per l'anno in corso (dal 1° gennaio 2002 e fino al periodo di paga in corso alla data di dichiarazione di emersione), devono utilizzare il codice del quadro "B-C" di nuova istituzione "G002", preceduto dalla dicitura CTR.SOST. e seguito dal numero dei dipendenti cui si riferiscono le differenze retributive e la contribuzione arretrata, da riportare nel campo "NUMERO DIPENDENTI", dall'ammontare delle differenze retributive, da riportare nel campo "RETRIBUZIONI" e dalla relativa contribuzione sostitutiva (nella misura del 9 %) da riportare nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO". L'importo in questione, ove non sia stato già versato, può essere oggetto di rateizzazione secondo le successive istruzioni.

Contribuzione dovuta per l'anno 2001 (primo anno del triennio di emersione)

L'importo della contribuzione dovuta è determinato applicando al maggior imponibile retributivo di competenza dell'intero anno (retribuzioni relative ai mesi da gennaio a dicembre 2001, comprese tredicesima e altre mensilità aggiuntive ovvero differenze retributive per i "lavoratori in grigio") o di parte dell'anno, qualora l'inizio del rapporto sia intervenuto nel corso del 2001, l'aliquota sostitutiva del 7%.

L'importo così determinato deve essere esposto nei quadri "B-C" del modello DM10/2 contrassegnato dai seguenti codici:

a) per i lavoratori totalmente in nero: "N003" preceduto dalla dicitura CTR.SOST. e seguito dal numero dei lavoratori interessati e dall'ammontare delle retribuzioni imponibili;

b) per i "lavoratori in grigio": "G003" preceduto dalla dicitura CTR.SOST. e seguito dal numero dei lavoratori e dalle differenze retributive.

Nessun dato deve essere indicato nel campo "NUMERO GIORNATE".

La sommatoria degli importi relativi ai contributi dovuti, esposti con i predetti codici "N003" e "G003" nelle somme a debito del datore di lavoro, deve essere riportata nel quadro "D" (somme a credito del datore di lavoro) dello stesso modello, contrassegnata dal codice "N850", preceduto dalla dicitura CTR.SOST.

Nel caso in cui l'azienda effettui il versamento in unica soluzione, l'importo contraddistinto dal codice "N850" deve essere indicato nei quadri "B-C" del modello DM10/2, nel campo "SOMME A DEBITO DEL DATORE DI LAVORO", contraddistinto dal codice "S007", preceduto dalla dicitura VERS.CTR.SOST. Nessun dato deve essere indicato nei campi "NUMERO DIPENDENTI", "NUMERO GIORNATE" e "RETRIBUZIONE".

Qualora invece l'azienda intenda avvalersi del versamento in forma dilazionata (60 rate a decorrere dal 30 novembre 2002) la rata mensile è determinata, dividendo l'importo dei contributi dovuti per l'anno 2001, indicati al codice "N850", per il numero delle rate.

Nel caso in cui l'azienda non abbia già versato gli importi riferiti ai periodi pregressi dell'anno in corso, nell'ammontare delle somme da indicare con il codice "N850" devono essere compresi anche gli importi esposti con i codici "N002" e "G002".

L'importo della rata deve essere indicato in ciascun mese utilizzando il codice "S060", preceduto dalla dicitura RAT.CONTR.SOST.

La contribuzione dovuta per l'anno 2001, sia nel caso di versamento in unica soluzione che in forma rateale, può essere denunciata con riferimento al periodo "11.2002". In questo caso il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata deve essere effettuato entro il 16 dicembre 2002.

Il versamento della contribuzione sostitutiva, sia essa riferita all'anno 2001 che ai mesi del 2002, deve essere

effettuato cumulativamente, nell'importo corrispondente al saldo del modello DM10/2, riferito alla posizione aziendale contraddistinta dal codice 7Y, utilizzando il modello F24, con indicazione, nella sezione INPS, della causale di versamento di nuova istituzione EMDM, denominata "Contribuzione sostitutiva per la regolarizzazione del lavoro sommerso, dovuta dai datori di lavoro tenuti al versamento a mezzo denunce mensili - art. 1, comma 2, lett. a) della legge 18 ottobre 2001, n. 383".

Tali importi, secondo quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della legge, non sono compensabili e non sono deducibili ai fini della determinazione di alcuna imposta, tassa o contributo. Essi, pertanto, vanno versati per intero, anche se sul modello F24 sussistono crediti a favore del datore di lavoro a qualsiasi altro titolo.

4.1.2.3. Datori di lavoro agricoli

Le aziende agricole che emergono devono presentare la dichiarazione aziendale, modello "DA", alle sedi INPS competenti, con apposta la dicitura sul frontespizio "Legge 383/2001", unitamente alla ricevuta dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di emersione.

Il codice azienda da indicare nel predetto modello "DA" deve essere composto dal codice provincia ISTAT, codice comune, codice fiscale e progressivo azienda che dovrà essere pari a :

- "33" per le aziende che non sono note all'Istituto quali aziende agricole ;
- "44" per le aziende agricole già note all'Istituto.

Le aziende che hanno presentato la dichiarazione di emersione dal 25 aprile 2002, versano una contribuzione sostitutiva per gli anni dal 2002 al 2004. Per i periodi dal 1° gennaio 2002 e fino alla data di presentazione della predetta domanda la contribuzione sostitutiva deve essere quantificata dall'azienda secondo le misure precedentemente indicate (punto 4.1.2.).

Pertanto, ad esempio, se l'azienda presenta la dichiarazione di emersione in data 20 ottobre 2002, deve quantificare la contribuzione sostitutiva dovuta dal 1° gennaio 2002 e fino alla predetta data.

Tale contribuzione deve essere comunicata alla competente sede INPS corredata dalle seguenti informazioni:

- a) anagrafica completa del/i lavoratore/i (con l'indicazione se è totalmente emerso o parzialmente emerso);
- b) codice fiscale;
- c) categoria OTI;
- d) retribuzione emersa;
- e) giornate emerse.

Le sedi INPS, alla ricezione della documentazione suddetta, provvedono al rilascio della code-line da indicare sul modello F24, accanto alla causale "EMLA", tramite cui avviene il pagamento rateale, in 60 rate di cui la prima a partire dal 30 novembre 2002, senza aggravio di interessi, o in unica soluzione comunque entro il 30 novembre 2002. Considerato il termine unificato per il pagamento delle imposte e contributi, i versamenti possono essere effettuati entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza.

Gli stessi adempimenti e le stesse modalità di calcolo (vedi successivo punto 6) devono essere seguite dalle aziende che hanno presentato la dichiarazione prima del 25 aprile 2002. In questo caso, tuttavia, la contribuzione sostitutiva da quantificare e da versare, in unica soluzione o in 60 rate mensili a decorrere dal 30 novembre 2002, riguarda i periodi di paga dal 1° gennaio 2001 fino al periodo di paga in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

Per i periodi successivi alla data in cui è stata calcolata la contribuzione sostitutiva, le aziende devono presentare all'Istituto i modelli di dichiarazione trimestrale, tramite il modello "DMAG UNICO" opportunamente predisposto.

L'azienda che, ad esempio, presenta la dichiarazione di emersione il 20 ottobre 2002, procede alla compilazione del modello "DMAG UNICO", relativo al IV trimestre 2002 comprendendovi i periodi dal 21 ottobre al 31 dicembre 2002. La presentazione deve avvenire alle normali scadenze.

I contributi calcolati dall'Istituto sono posti in riscossione alle scadenze trimestrali previste dalle vigenti disposizioni di legge per il settore agricolo unitamente alla normale contribuzione utilizzando, per le aziende che occupano anche manodopera non emersa, un rigo a parte del modello F24 con la specifica causale "EMLA" denominata "Contribuzione sostitutiva per la regolarizzazione del lavoro sommerso, dovuta dai datori

di lavoro agricolo - art. 1, comma 2, lett. a) della legge 18 ottobre 2001, n.383".

4.1.3. Effetti in materia assicurativa

Ai fini dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, si applicano tassi di premio ridotti del 75 per cento per il periodo d'imposta 2002, del 70 per cento per il periodo d'imposta 2003 e del 65 per cento per il periodo d'imposta 2004.

La disposizione si riferisce, naturalmente, ai casi in cui i soggetti regolarizzati siano adibiti ad attività per le quali ricorre l'obbligo dell'assicurazione ai sensi dell'articolo 1 del T.U. approvato con D.P.R. n. 1124/1965 e successive modifiche ed integrazioni.

La riduzione nelle misure sopra indicate interessa i premi - ovvero le differenze di premio nell'ipotesi di regolarizzazione parziale - dovuti per gli anni 2002, 2003 e 2004.

La predetta riduzione opera:

a) sui tassi ordinari stabiliti, per le lavorazioni esercitate dai lavoratori emersi, dalle Tariffe premi approvate con D.M. 12 dicembre 2000, così come determinati ai sensi degli articoli da 20 a 23 delle modalità di applicazione delle stesse Tariffe;

b) sui tassi supplementari previsti per l'assicurazione contro la silicosi e/o l'asbestosi, ove dovuta, eventualmente oscillati ai sensi dell'articolo 2 delle Modalità di applicazione della tabella di tali tassi approvate con il D.M. 20 giugno 1988.

Sul premio così determinato non potrà essere operato alcun ulteriore abbattimento a titolo di sgravio o di altra agevolazione contributiva.

4.1.3.1. Adempimenti a cura del datore di lavoro in materia assicurativa

Ai fini della determinazione e del successivo versamento dei premi (o delle differenze di premio nell'ipotesi di regolarizzazione parziale), i datori di lavoro che hanno presentato dichiarazione di emersione devono richiedere alle sedi dell'INAIL, entro e non oltre cinque giorni dalla data della sua presentazione, l'apertura di una posizione assicurativa specificamente per i lavoratori emersi totalmente ovvero oggetto di regolarizzazione parziale. Per coloro che hanno già presentato la dichiarazione di emersione il termine è fissato in trenta giorni dalla pubblicazione della presente circolare.

Ciò, si ribadisce, anche nel caso in cui si tratti di "lavoratori in grigio" ovvero di soggetti "in nero" adibiti a lavorazioni già denunciate all'INAIL: in entrambe queste ipotesi, peraltro, i premi sono determinati sulla base dei tassi in vigore sulle posizioni assicurative già accese per gli stessi lavoratori o per gli stessi rischi, ridotti nelle misure indicate nel precedente paragrafo.

La richiesta di apertura della separata posizione deve essere effettuata mediante il modulo di "denuncia di iscrizione", con il quale devono essere forniti, tra l'altro:

- notizie dettagliate sulle lavorazioni svolte dai lavoratori emersi e sulla loro localizzazione;
- l'ammontare delle retribuzioni imponibili (o delle differenze di retribuzioni imponibili nel caso di regolarizzazioni parziali) presunte per l'intero anno 2002, comprensive di quelle relative al periodo dal 1° gennaio 2002 alla data di presentazione della dichiarazione di emersione. I dati retributivi devono essere indicati, in corrispondenza degli anni interessati, nel quadro C1 del citato modulo di iscrizione, utilizzando il codice sconto 4 per le retribuzioni oggetto di regolarizzazione parziale ed il codice sconto 6 per quelle oggetto di regolarizzazione totale.

Il modulo di iscrizione deve essere corredato della ricevuta comprovante l'avvenuta presentazione della dichiarazione di emersione, nonché della Denuncia nominativa degli assicurati (art. 14 del D.Lgs. n. 38/2000), ossia dell'indicazione, sulla modulistica in uso a tal fine, dei codici fiscali dei lavoratori regolarizzati, ove già non denunciati.

Contestualmente, deve provvedersi all'istituzione e vidimazione dei libri regolamentari, o documenti equipollenti, di cui all'articolo 20 del citato T.U. n. 1124/1965, ovvero al loro aggiornamento se già istituiti.

Sulla scorta delle informazioni fornite con la denuncia di iscrizione, le competenti Sedi dell'INAIL provvedono a quantificare ed a notificare ai datori di lavoro l'importo dovuto in via anticipata per l'anno 2002.

Il relativo versamento deve essere effettuato alle scadenze fissate dall'INAIL, utilizzando la specifica sezione

del modello F24.

Le somme dovute a saldo per l'anno 2002, come anche i premi relativi agli anni successivi sono determinati e versati direttamente dai datori di lavoro con le modalità e nei termini stabiliti per l'autoliquidazione annuale dei premi assicurativi.

4.1.4. Definizione degli anni pregressi per i datori di lavoro

Come noto, ai sensi del comma 3 dell'articolo 1 della legge, i datori di lavoro che lo richiedono espressamente, compilando l'apposito quadro della dichiarazione di emersione, possono far valere la medesima dichiarazione come proposta di concordato tributario e previdenziale ai fini della definizione degli anni pregressi e ciò indipendentemente dalla circostanza che abbiano o meno incrementato il reddito imponibile d'impresa o di lavoro autonomo nel triennio 2002-2004.

A tal fine, la dichiarazione di emersione deve essere presentata prima della notifica di un avviso di accertamento o di rettifica, nonché prima dell'inizio di un'attività istruttoria finalizzata al controllo sostanziale della posizione fiscale, ossia prima che siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, comprese le richieste, gli inviti e i questionari di cui agli articoli 51, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

In tal caso la proposta di concordato non produce effetti con riferimento all'anno o agli anni per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero sia iniziata un'attività di accertamento.

A quest'ultimo proposito va tuttavia specificato che, nell'ipotesi in cui le ispezioni, gli accessi e le verifiche fiscali siano stati conclusi senza dar luogo a rilievi, è comunque consentito far valere, anche per quell'anno, la dichiarazione di emersione come proposta di concordato.

Non deve essere considerata una causa ostativa alla proposta di concordato fiscale la comunicazione delle richieste di chiarimenti effettuata dall'Amministrazione finanziaria a seguito del controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, comprese quelle dei sostituti d'imposta, a norma dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, nonché la comunicazione derivante dalla liquidazione delle imposte in base alle medesime dichiarazioni, effettuata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

La dichiarazione può essere fatta valere come proposta di concordato ai fini previdenziali purchè presentata prima della notifica di un verbale di addebito elevato da organi istituzionalmente preposti al controllo degli obblighi previdenziali, assicurativi e di quelli previsti dalla normativa sul lavoro. Ne deriva che la dichiarazione di emersione può valere come proposta di concordato per gli anni pregressi anche se presentata dopo l'inizio di accessi effettuati da tali organi che, nel quadro delle attività programmate fino alla data del 30 novembre 2002, assolvono anche ad una funzione di consulenza, informazione e divulgazione della normativa sull'emersione del lavoro irregolare.

Il concordato tributario e previdenziale si concretizza mediante l'indicazione da parte del datore di lavoro nella dichiarazione di emersione del costo del lavoro irregolare utilizzato in ciascuno dei periodi d'imposta pregressi (a partire dal 2001), tenendo conto dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro effettivamente sostenute in detti periodi per i lavoratori regolarizzati, compresi gli eventuali compensi in natura, indipendentemente dai limiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

Il costo del lavoro utilizzato in ciascuno degli anni pregressi, da indicare nella dichiarazione di emersione, non può essere superiore al costo del lavoro emerso nell'anno 2002 per effetto della dichiarazione medesima.

Il concordato si perfeziona attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF o dell'IRPEG, dell'IVA, dell'IRAP, dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi, che è dovuta nella misura dell'8 per cento del totale del costo del lavoro dichiarato per ciascun periodo d'imposta regolarizzato, senza applicazione di sanzioni ed interessi. Al riguardo, si ritiene che tale imposta sia sostitutiva anche dell'ILOR per gli anni in cui la stessa era dovuta.

Si ribadisce che, per ciascuno dei periodi d'imposta regolarizzati, il concordato ha effetti preclusivi degli accertamenti fiscali e previdenziali relativi all'attività di impresa o di lavoro autonomo, fino a concorrenza del triplo del costo del lavoro irregolare che in questa sede viene dichiarato.

Non sono pertanto preclusi ulteriori accertamenti qualora l'imponibile accertato sia superiore a tale limite.

Occorre, inoltre, precisare che l'effetto preclusivo può essere opposto esclusivamente con riferimento ai lavoratori oggetto della dichiarazione di emersione.

Nel caso in cui siano, invece, accertate, in sede di successivi controlli, omissioni riferite a soggetti non compresi nella dichiarazione di emersione ovvero siano individuati altri lavoratori non assicurati, l'effetto preclusivo non si rende applicabile e conseguentemente si procede alle rituali contestazioni.

L'imposta sostitutiva dell'8 per cento può essere versata in ventiquattro rate mensili a partire dal termine di presentazione della dichiarazione di emersione, senza applicazione di interessi, ovvero in un'unica soluzione entro il predetto termine con una riduzione del 25 per cento.

La scelta circa la modalità di versamento deve risultare dal modello di dichiarazione di emersione in cui devono essere altresì indicati gli estremi del versamento dell'unica o della prima rata (quadro C, righe C10, C11 e C12).

Si ricorda che con l'integrale pagamento dell'imposta sostitutiva dell'8 per cento sono estinti i delitti di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (omessa e infedele dichiarazione), il delitto di cui all'articolo 37 della legge 24 novembre 1981, n. 689 (omissione o falsità di denuncia obbligatoria), nonché i reati contravvenzionali e le violazioni amministrative e civili connessi alle violazioni fiscali e previdenziali relative all'esistenza del lavoro sommerso (tenuta dei libri paga e matricola, iscrizione all'Ufficio provinciale del lavoro, ecc.).

Al riguardo, si precisa che il riferimento ai reati e alle violazioni "connesse" è da intendersi non in senso tecnico, ma si estende a tutte le ipotesi di illecito comunque collegate al mancato versamento dei contributi e quindi ricomprende anche le violazioni alla disciplina relativa all'assunzione dei lavoratori, nonché a tutti gli obblighi di registrazione o comunicazione obbligatorie previsti dalla vigente normativa.

In particolare, non sono, pertanto, comminabili le sanzioni di cui all'articolo 35 della legge 24 novembre 1981, n. 689, nonché le sanzioni per le violazioni alle norme di cui all'articolo 40 commi 2 e 4 del D.P.R. 27 aprile 1968, n. 488 per la mancata trattenuta ai pensionati occupati.

Inoltre, è previsto che in caso di rateazione sono sospesi i termini di prescrizione dei predetti illeciti.

4.1.5. Sanatoria delle irregolarità commesse nel periodo d'imposta 2002

Con la sostituzione del comma 2-ter all'articolo 1 della legge, è stato previsto che non si applicano le sanzioni in materia di IVA per le violazioni concernenti gli obblighi di documentazione, registrazione e dichiarazione di inizio attività, commesse per il primo periodo d'imposta agevolato (2002) e fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, a condizione che il versamento dell'imposta sia effettuato entro il termine dovuto in base alla relativa dichiarazione annuale IVA (entro il 16 marzo 2003 ovvero entro il termine previsto per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione unificata, modello UNICO/2003).

In materia di imposte sui redditi (IRPEF o IRPEG) e di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), è rimasto fermo che non si rendono applicabili le sanzioni previste per le analoghe violazioni, nonché per l'omessa effettuazione delle ritenute e dei relativi versamenti dovuti fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

4.2. Effetti della dichiarazione automatica per i lavoratori

4.2.1. Effetti in materia fiscale

Sui redditi dei lavoratori che aderiscono al programma di emersione è dovuta esclusivamente un'imposta sostitutiva dell'IRPEF stabilita nelle seguenti misure:

- 6 per cento per il periodo d'imposta 2002;
- 8 per cento per il periodo d'imposta 2003;
- 10 per cento per il periodo d'imposta 2004.

L'imposta sostitutiva del 6 per cento si applica sui redditi di lavoro dipendente emersi per effetto della dichiarazione di emersione.

Con riferimento ai periodi d'imposta 2003 e 2004, l'imposta sostitutiva si applica sull'ammontare dei redditi corrisposti nei suddetti periodi, ma fino a concorrenza di quanto emerso con la dichiarazione di emersione.

Nel caso in cui la regolarizzazione abbia per oggetto soltanto una parte della retribuzione (cosiddetto "lavoro grigio"), l'ammontare agevolato è costituito, per il periodo d'imposta 2002, dalle maggiori retribuzioni indicate nella dichiarazione di emersione. Tale ammontare costituisce, inoltre, il limite massimo delle retribuzioni della medesima natura agevolabili nei due periodi di imposta successivi, semprechè in detti periodi siano erogate.

L'applicazione di tale imposta ed il versamento della stessa sono effettuati dai datori di lavoro secondo le modalità previste in materia di effettuazione delle ritenute alla fonte. In particolare, l'imposta sostitutiva deve essere applicata, tramite ritenuta, con riferimento alle retribuzioni erogate in ciascun periodo di paga.

L'imposta sostitutiva del 6 per cento dovuta sui redditi di lavoro dipendente per il primo periodo d'imposta e fino al termine di presentazione della dichiarazione di emersione, può essere trattenuta e versata - oltre che in un'unica soluzione entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione (30 novembre 2002) - in sessanta rate mensili, senza interessi, a partire da tale termine.

4.2.2. Effetti in materia previdenziale

Per il triennio agevolato i predetti lavoratori sono esclusi da contribuzione previdenziale. In sostanza, non è applicabile la rivalsa da parte del datore di lavoro per la quota contributiva che normalmente è a carico del lavoratore. Ciò in quanto il datore di lavoro è tenuto a corrispondere una contribuzione sostitutiva, differenziata per i tre anni agevolati, che copre interamente anche tale quota di contributi.

Gli stessi, peraltro, possono, a domanda, ricostruire la loro posizione pensionistica relativamente ai periodi pregressi (anteriori alla data di emersione e nel limite massimo di cinque anni) effettuati presso l'impresa che presenta la dichiarazione di emersione e nella quale risultino in forza alla data del 30 novembre 2002.

La ricostruzione avviene esclusivamente mediante contribuzione volontaria secondo un meccanismo che consente di coprire, fino ad un massimo di sessanta mesi, periodi contributivi di venti mesi ogni dodici mesi di lavoro svolto, a far tempo dalla stessa data del 30 novembre 2002, presso l'impresa che ha presentato la dichiarazione di emersione.

L'onere per la ricostruzione della posizione pensionistica è posto, fino a un massimo del 66 per cento della quota a carico del datore di lavoro, a carico del Fondo di cui all'articolo 5 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 al quale, ai sensi del comma 8 dell'articolo 1 della legge, affluiscono le maggiori entrate derivanti dal recupero della base imponibile connessa ai programmi di emersione, con esclusione delle entrate contributive.

E' opportuno precisare, inoltre, che il lavoratore può fruire, con effetto dalla data di presentazione della dichiarazione di emersione, anche di tutte le prestazioni assistenziali e a sostegno del reddito previste dal settore di inquadramento della azienda.

Il versamento della contribuzione sostitutiva infatti comporta, come sottolineato nella premessa della delibera CIPE n. 100/2001, la piena tutela assistenziale a favore dei lavoratori emersi, sancendone il diritto alle relative prestazioni, quali la indennità di disoccupazione, la cassa integrazione guadagni, le indennità economiche di malattia e di maternità, l'assegno per il nucleo familiare, etc., che saranno poste a carico delle relative gestioni INPS.

4.2.3. Definizione degli anni pregressi per i lavoratori

I lavoratori delle imprese che aderiscono al programma di emersione possono estinguere i loro debiti fiscali e previdenziali per gli anni pregressi connessi alla prestazione di lavoro irregolare.

A tal fine, per ciascuno degli anni pregressi che si intende regolarizzare, il lavoratore è tenuto al pagamento di una somma pari a euro 103,29, senza applicazione di sanzioni e interessi. Tale somma costituisce una tassazione sostitutiva del reddito di lavoro regolarizzato ai fini fiscali e previdenziali.

Al pagamento della predetta somma si applicano le medesime modalità previste per il pagamento dell'imposta sostitutiva dovuta dal datore di lavoro per gli anni pregressi. Pertanto, la somma in questione può essere versata in unica soluzione, con la riduzione del 25 per cento, entro il termine di presentazione della dichiarazione di emersione ovvero in ventiquattro rate mensili a partire dal predetto termine, senza applicazione di interessi.

5. Emersione progressiva

Con l'introduzione dell'articolo 1-bis nel testo della legge, è stata prevista una nuova procedura personalizzata di emersione, definibile sinteticamente "emersione progressiva".

Tale procedura, alternativa a quella "automatica" disciplinata dall'articolo 1 della legge, prevede la presentazione al sindaco del luogo dove ha sede l'unità produttiva di un piano individuale di emersione, contenente:

- a) le proposte per la progressiva regolarizzazione ed adeguamento agli obblighi previsti dalla normativa vigente per l'esercizio dell'attività, relativamente ad adempimenti diversi da quelli fiscali e contributivi. L'adeguamento deve avvenire in un periodo non superiore a diciotto mesi, eventualmente prorogabile a ventiquattro in caso di motivate esigenze;
- b) le proposte per il progressivo adeguamento agli obblighi previsti dai contratti collettivi nazionali di lavoro in materia di trattamento economico in un periodo non superiore al triennio di emersione;
- c) il numero e la remunerazione dei lavoratori che si intende regolarizzare;
- d) l'impegno a presentare un'apposita dichiarazione di emersione successivamente all'approvazione del piano da parte del sindaco.

La presentazione al sindaco della proposta del piano individuale di emersione deve essere effettuata entro il 30 settembre 2002. La proposta può essere spedita con lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero essere presentata direttamente al sindaco del comune competente con le modalità che saranno stabilite dal comune medesimo.

Al riguardo, si fa presente che deve essere inoltrato un distinto piano individuale a ciascun comune ove ha sede l'unità produttiva, intesa come luogo o locali nei quali si svolge in concreto l'attività aziendale o professionale e nei quali sono impiegati lavoratori irregolari.

Inoltre, nell'ipotesi in cui nell'ambito del medesimo comune vi siano più unità produttive, il piano di emersione deve riferirsi a tutte le unità produttive irregolari ubicate nel comune stesso.

Rimane fermo che, qualora per una o più unità produttive site nel medesimo comune il datore di lavoro non ritenga di avvalersi della procedura progressiva, con riferimento alle stesse può essere esperita la procedura automatica.

In sostanza, per tutte le unità produttive site nell'ambito del medesimo comune deve essere esperita la procedura automatica ovvero, in alternativa, la procedura di emersione progressiva.

Il sindaco approva il programma individuale di emersione nell'ambito delle linee generali definite dal CIPE, mentre al prefetto è attribuito l'esercizio della funzione di coordinamento e vigilanza.

Al fine di consentire la possibilità di conservare l'anonimato, è prevista la facoltà di avvalersi, per la presentazione del programma individuale di emersione, delle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro ovvero dei professionisti iscritti agli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro. Tali soggetti curano la presentazione del programma al sindaco con l'osservanza di misure idonee ad assicurare la riservatezza dell'imprenditore o del lavoratore autonomo.

Si ritiene che il piano individuale di emersione non debba necessariamente avere ad oggetto le proposte di cui alla precedente lettera a), in quanto la dichiarazione progressiva potrebbe essere utilizzata anche soltanto per ottenere un progressivo adeguamento agli obblighi previsti dai contratti collettivi nazionali in materia di trattamento economico.

Si fa presente, invece, che il predetto piano individuale deve avere necessariamente ad oggetto l'impegno a far emergere lavoratori impiegati in violazione della normativa fiscale e previdenziale e, pertanto, deve prevedere in ogni caso i contenuti di cui alle precedenti lettere c) e d).

Con riferimento a questi ultimi obblighi, si precisa altresì che il piano individuale può stabilire l'adeguamento immediato delle retribuzioni ai contratti collettivi nazionali di lavoro; in tal caso, il predetto piano di emersione può anche non contenere le proposte di cui alla precedente lettera b).

E' infatti previsto che, qualora il piano individuale di emersione contenga proposte di adeguamento progressivo alle disposizioni dei contratti collettivi nazionali di lavoro in materia di trattamento economico, il sindaco sottopone la questione al parere non vincolante della commissione provinciale o regionale sul lavoro irregolare di cui all'articolo 78, comma 4, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ove istituite. La commissione esprime il proprio parere entro 15 giorni dalla ricezione della richiesta; decorso il termine suddetto senza che

la commissione si sia espressa, il sindaco decide, comunque, entro 45 giorni dalla data di presentazione del piano individuale di emersione, approvandolo ovvero respingendolo. In sostanza, non trova applicazione l'istituto del "silenzio-assenso".

In ogni caso, sulla base di quanto stabilito dal CIPE con la delibera n. n. 38 del 6 giugno 2002, la proposta riguardante il graduale allineamento delle retribuzioni ai minimi previsti dai c.c.n.l. deve rispettare i seguenti limiti:

- a) la retribuzione lorda di emersione di ognuno dei lavoratori regolarizzati deve essere almeno pari al 70 per cento del minimo contrattuale;
- b) la retribuzione corrisposta deve comunque essere adeguata a quella minima contrattuale, con progressivi aumenti della retribuzione lorda, entro la fine del triennio di emersione.

In tal caso, il datore di lavoro, anche avvalendosi degli intermediari tramite i quali presenta il piano di emersione, è tenuto ad indicare la tipologia del contratto applicabile ai lavoratori che intende regolarizzare.

Al fine di valutare la conformità degli impegni del datore di lavoro agli obblighi in materia di trattamento economico dei lavoratori di cui ai punti 7) e 8) della citata delibera CIPE n. 38/2002, il sindaco può avvalersi della consulenza delle Direzioni provinciali del lavoro.

Le proposte presentate per la progressiva regolarizzazione degli obblighi previsti dalla normativa vigente per l'esercizio dell'attività sono classificate in base alle seguenti tipologie:

- a) ambiente;
- b) sicurezza;
- c) igiene e salute;
- d) edilizia;
- e) altro;

Le Amministrazioni e gli organi che a diverso titolo sono competenti nelle materie indicate nei punti precedenti avranno cura di prestare la massima collaborazione al Sindaco nell'istruttoria e nella valutazione delle proposte del piano di emersione, relativamente alle singole specifiche competenze.

Pertanto, il Sindaco può avvalersi del parere delle suddette Amministrazioni circa la valutazione del piano individuale di emersione e dei termini temporali proposti dall'imprenditore in relazione alla indicazione della norma violata e alla materia di applicazione dell'oggetto di regolarizzazione.

Qualora la regolarizzazione riguardi le materie indicate alle precedenti lettere a), b), c) e d), la proposta deve essere corredata anche di un progetto dettagliato di adeguamento su cui fondare le valutazioni in ordine all'approvazione del piano.

Inoltre, i contenuti del piano devono essere corredati delle seguenti indicazioni:

- la zona urbanistica in cui è situata l'attività;
- la modifica della destinazione d'uso qualora necessaria ai fini della regolarizzazione;
- la norma di riferimento relativa alle disposizioni vigenti nel Comune, qualora l'attività rientri tra quelle contingentate;
- le tasse o tariffe comunali che si intendono regolarizzare.

E' comunque prevista la possibilità di apportare modifiche al piano, prima della sua approvazione, concordandole con l'interessato ovvero con gli intermediari di cui il datore di lavoro si è avvalso.

Con il provvedimento di approvazione del piano, il sindaco dispone la prosecuzione dell'attività, anche in deroga alle disposizioni vigenti, ad esempio, in mancanza delle prescritte autorizzazioni amministrative.

In ogni caso, il sindaco decide dell'approvazione del piano sulla base di quanto indicato nel piano di emersione dal datore di lavoro, significando che l'efficacia dello stesso provvedimento come pure dell'autorizzazione alla prosecuzione dell'attività verrà meno qualora per qualsiasi motivo i fatti e le circostanze addotti dall'interessato a sostegno della richiesta risultassero non veritieri.

Inoltre, per espressa previsione normativa, la verifica dell'adeguamento agli obblighi di legge è effettuata dal sindaco o dall'organo di vigilanza delegato, entro sessanta giorni successivi alla scadenza dei termini fissati con il provvedimento di approvazione del piano, dandone comunicazione all'interessato.

L'avvenuta regolarizzazione nei termini fissati comporta l'estinzione dei reati contravvenzionali e l'inapplicabilità delle sanzioni connesse alla violazione dei predetti obblighi.

Il procedimento relativo al piano individuale di emersione si conclude con la presentazione della dichiarazione di emersione da effettuare entro il 30 novembre 2002.

A tal fine, i soggetti interessati devono compilare l'apposito modello approvato con decreto interministeriale 6 giugno 2002 (in G.U. n. 136 del 12 giugno 2002).

Si fa presente, inoltre, che, a differenza della procedura di emersione automatica, quella progressiva non può essere utilizzata nel caso in cui la regolarizzazione abbia per oggetto soltanto una parte della retribuzione di lavoratori già in organico (cosiddetto "lavoro grigio").

5.1. Effetti della dichiarazione progressiva per i datori di lavoro

5.1.1. Effetti in materia fiscale

Per i datori di lavoro che presentano al sindaco la proposta per l'adeguamento progressivo alle misure delle retribuzioni previste dai contratti collettivi nazionali di lavoro, il costo del lavoro emerso con la dichiarazione di emersione è rappresentato dall'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro dipendente effettivamente sostenute con riferimento all'intero periodo d'imposta agevolato 2002. Tale ammontare è assunto secondo un importo comunque non inferiore a quello stabilito dal contratto collettivo nazionale di lavoro (retribuzione diretta e oneri contrattuali) al quale il datore di lavoro deve adeguarsi entro il termine del triennio agevolato sulla base del piano individuale di emersione approvato dal sindaco.

Pertanto, in tal caso l'agevolazione fiscale prevista sull'incremento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo imponibile dichiarato per ciascuno dei periodi d'imposta compresi nel triennio agevolato (2002, 2003 e 2004), rispetto al periodo d'imposta 2000, si applica fino a concorrenza del triplo del costo del lavoro emerso, determinato come sopra specificato.

5.1.2. Effetti in materia previdenziale

Per ciò che riguarda gli effetti in materia previdenziale e assicurativa trovano applicazione le medesime disposizioni previste precedentemente illustrate al punto 4.1.2. e 4.1.3 della presente circolare.

In caso di adeguamento progressivo alle misure delle retribuzioni previste dai contratti collettivi nazionali di lavoro, la base imponibile previdenziale e assicurativa è determinata prendendo a riferimento la "retribuzione corrisposta" al lavoratore secondo quanto stabilito dal piano individuale di emersione approvato dal sindaco, in deroga, quindi, alla disciplina relativa ai minimi contrattuali e di legge.

5.1.3. Definizione degli anni pregressi per i datori di lavoro

I datori di lavoro che fanno valere la dichiarazione di emersione progressiva come proposta di concordato tributario e previdenziale ai fini della definizione degli anni pregressi, devono indicare nell'apposito quadro della medesima dichiarazione l'ammontare del costo del lavoro irregolare utilizzato in ciascuno degli anni pregressi, tenendo conto dell'ammontare complessivo delle spese per prestazioni di lavoro effettivamente sostenute in detti periodi per i lavoratori regolarizzati, compresi gli eventuali compensi in natura, indipendentemente dai limiti di deducibilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi.

Il costo del lavoro utilizzato in ciascuno degli anni pregressi, da indicare nella dichiarazione di emersione progressiva, non può essere superiore al costo del lavoro emerso per effetto della dichiarazione di emersione (ossia ad un importo non inferiore a quello stabilito dai contratti collettivi nazionali di riferimento (retribuzione diretta e oneri contrattuali) al quale il datore di lavoro deve adeguarsi entro il termine del triennio agevolato sulla base del piano individuale di emersione approvato dal sindaco).

5.2. Effetti della dichiarazione progressiva per i lavoratori

5.2.1. Effetti in materia fiscale

Sui redditi di lavoro dipendente emersi per effetto della dichiarazione di emersione, il datore di lavoro applica esclusivamente un'imposta sostitutiva dell'IRPEF stabilita nelle seguenti misure:

- 6 per cento per il periodo d'imposta 2002;
- 8 per cento per il periodo d'imposta 2003;
- 10 per cento per il periodo d'imposta 2004.

L'imposta sostitutiva del 6 per cento prevista per il periodo d'imposta 2002 si applica sui redditi di lavoro dipendente emersi in misura pari a quanto evidenziato per il 2002 nella dichiarazione di emersione. Con riferimento ai periodi d'imposta 2003 e 2004, l'aliquota agevolata si applica sull'ammontare delle retribuzioni corrisposte nei suddetti periodi, sulla base dell'adeguamento progressivo concordato con il sindaco.

Per quanto concerne l'applicazione dell'imposta e il versamento della stessa, tali adempimenti sono effettuati dai datori di lavoro secondo le modalità descritte al punto 4.2.1 della presente circolare.

5.2.2. Effetti in materia previdenziale

Così come specificato per l'emersione automatica, anche nell'ipotesi di adesione all'emersione progressiva, i lavoratori sono esclusi da contribuzione previdenziale per il triennio agevolato. Ciò in quanto il datore di lavoro è tenuto a corrispondere una contribuzione sostitutiva, differenziata per tali periodi, che copre interamente anche tale quota di contributi.

Sull'argomento si rinvia a quanto specificato nel punto 4.2.2.

5.2.3. Definizione degli anni pregressi per i lavoratori

Per ciò che riguarda la definizione degli anni pregressi da parte dei lavoratori trovano applicazione le medesime disposizioni previste per la procedura automatica di emersione precedentemente illustrate al punto 4.2.3 della presente circolare.

6. Dichiarazioni presentate prima del 25 aprile 2002

L'articolo 3, comma 2, del decreto-legge n. 12 del 2002 ha specificato che per i soggetti che già hanno presentato la dichiarazione di emersione prima della data di entrata in vigore della legge di conversione n. 73 del 2002 (25 aprile 2002), resta ferma l'applicazione del regime di incentivo fiscale e previdenziale per il triennio 2001-2003.

Tuttavia, detti soggetti possono applicare le disposizioni di maggiore favore contenute nell'articolo 1, commi 2-bis, 2-ter e 4-bis, della legge concernenti, rispettivamente:

1. la possibilità per il datore di lavoro di trattenere e versare in sessanta rate mensili (anziché in 24 rate) l'imposta sostitutiva del 6 per cento e la contribuzione sostitutiva del 7 per cento, dovute sui redditi di lavoro dipendente per il primo periodo agevolato (2001) e fino al termine di presentazione della dichiarazione di emersione;
2. la non applicazione delle sanzioni previste in materia di IVA per le violazioni degli obblighi di documentazione, registrazione, dichiarazione di inizio attività commesse nel primo periodo d'imposta agevolato (2001) e fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, a condizione che l'imposta sia versata entro il termine previsto per il versamento dovuto in base alla relativa dichiarazione annuale (ossia, con riferimento alle violazioni relative al periodo d'imposta 2001, entro il 18 marzo 2002 ovvero entro il termine previsto per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione unificata, modello UNICO/2002; con riferimento alle violazioni commesse nel periodo d'imposta 2002 fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, entro il 16 marzo 2003 ovvero entro il termine previsto per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione unificata, modello UNICO/2003);
3. la non applicazione delle sanzioni in materia di imposte sui redditi (IRPEF o IRPEG) e di imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per le violazioni analoghe a quelle di cui al punto precedente, nonché per l'omessa effettuazione delle ritenute e dei relativi versamenti dovuti fino alla data di presentazione della dichiarazione di emersione;
4. l'esclusione dal computo dei limiti numerici di unità di personale che non risultino già dipendenti, previsti da leggi e contratti collettivi di lavoro ai fini dell'applicazione di specifiche normative ed istituti, ad eccezione delle disposizioni in materia di licenziamenti individuali e collettivi.

I contribuenti che hanno già versato una o più rate relative all'imposta sostitutiva dell'8 per cento ai fini della

definizione degli anni pregressi, possono continuare ad effettuare i versamenti rateali entro i nuovi termini previsti per il versamento delle rate successive. Pertanto, qualora sia stato effettuato in via anticipata il versamento della prima rata entro la data di presentazione della dichiarazione di emersione, ad esempio il 30 marzo 2002, la seconda rata può essere versata entro il 31 dicembre 2002 (data di scadenza della seconda rata secondo i nuovi termini).

Analogamente, nell'ipotesi in cui sia stato già effettuato il versamento di una o più delle 24 rate di cui al precedente punto 1, è possibile rideterminare l'importo della rata da corrispondere in base al più ampio numero di rate rimanenti (60 meno quelle già pagate).

Con riferimento alla contribuzione sostitutiva del 7 per cento, si ricorda che per le aziende che hanno presentato la domanda di emersione prima del 25 aprile 2002, la contribuzione sostitutiva è dovuta in ragione di un'aliquota pari:

- al 7% per il 2001,
- al 9% per il 2002,
- all'11% per il 2003.

Per le aziende appartenenti al settore agricolo anche in questo caso vanno aggiunti i premi INAIL nelle seguenti misure:

- per l'anno 2001: 3,3108% (pari all'aliquota ordinaria ridotta del 75%);
- per l'anno 2002: 3,9739% (pari all'aliquota ordinaria ridotta del 70%);
- per l'anno 2003: 4,6352% (pari all'aliquota ordinaria ridotta del 65%).

La contribuzione sostitutiva relativa ai periodi di competenza del 2001, in virtù dell'articolo 3, comma 2, della legge, può essere versata in forma dilazionata in sessanta rate mensili senza interessi, la prima delle quali da versare entro il 30 novembre 2002.

Anche i periodi di competenza dal 1° gennaio 2002 e fino al periodo di paga in corso alla data di presentazione della dichiarazione di emersione, se non versati in unica soluzione alla prima scadenza utile successiva alla data di presentazione della dichiarazione, potranno far parte della dilazione in 60 rate mensili senza interessi.

7. Versamenti

Con riferimento alle modalità di versamento delle imposte sostitutive, si confermano i seguenti codici tributo già istituiti con le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 191/E del 22 novembre 2001 e n. 178/E del 6 giugno 2002.

Imposta	Codice-tributo	
Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRPEG dovuta dal datore di lavoro sull'incremento di reddito imponibile entro il termine di versamento a saldo delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi. Art. 1, comma 2, lett. a), della legge n. 383 del 2001 e successive modificazioni	1802	
Imposta sostitutiva dell'IRPEF dovuta dal datore di lavoro sui redditi di lavoro dipendente emersi. Per l'anno 2002, fino al 30 novembre 2002, il versamento è rateizzabile in 60 rate mensili, senza interessi. Art. 1, comma 2, lett. b), e comma 2-bis, della legge n. 383 del 2001 e successive modificazioni	1803	
Imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG, dell'IRAP, 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. Il versamento è rateizzabile in 24 rate mensili a partire dal 30 novembre 2002, senza interessi. Art. 1, comma 3, della legge n. 383 del 2001 e successive modificazioni	1804	

Contribuzione sostitutiva dei debiti fiscali e previdenziali dovuta dai lavoratori per l'emersione del lavoro irregolare prestato in anni pregressi. Il versamento è rateizzabile in 24 rate mensili a partire dal 30 novembre 2002, senza interessi. Art. 1, comma 4, della legge n. 383 del 2001 e successive modificazioni	1805	
---	------	--

Si ricorda che le predette imposte e contribuzioni sostitutive sono versate secondo le modalità di cui al Capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza effettuare la compensazione di cui all'articolo 17 dello stesso decreto.

8. Modelli di dichiarazione di emersione

Come già precisato, la dichiarazione di emersione deve essere presentata entro il 30 novembre 2002 in via telematica, tramite i soggetti incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 ovvero consegnandola ad un Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate o, se non istituito, ad un Ufficio distrettuale delle imposte dirette.

Con riferimento all'emersione automatica, i contribuenti devono utilizzare il nuovo modello approvato con decreto interministeriale del 3 maggio 2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 106 dell'8 maggio 2002, che sostituisce il precedente modello. Non è, infatti, più consentito utilizzare, a decorrere dal 25 aprile 2002 (data di entrata in vigore delle modifiche normative apportate dalla legge n. 73 del 2002) il modello approvato con decreto interministeriale del 15 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001.

Al riguardo, si precisa che sono considerate valide le dichiarazioni di emersione redatte sul precedente modello approvato con decreto del 15 novembre 2001, semprechè siano state consegnate entro il 24 aprile 2002 ai soggetti incaricati alla trasmissione telematica che hanno assunto, entro la stessa data, l'impegno a trasmettere i dati contenuti nella dichiarazione di emersione, anche se a tale data la trasmissione non è stata ancora effettuata.

Inoltre, per i soggetti interessati all'emersione progressiva è stato approvato con decreto interministeriale 6 giugno 2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 136 del 12 giugno 2002, l'apposito modello di dichiarazione di emersione progressiva del lavoro irregolare. Tale modulistica consentirà anche di avvalersi della procedura automatica per una o più sedi produttive situate in un Comune diverso da quello per il quale è stato presentato il piano individuale al sindaco.

I modelli per la dichiarazione di emersione automatica e per quella progressiva sono disponibili sul sito internet www.agenziaentrate.it e sul sito www.finanze.it.

9. Attività di contrasto all'economia sommersa e sanzioni

Per effetto della nuova formulazione del comma 7 dell'articolo 1 della legge, il CIPE definisce un piano straordinario di accertamento con il quale sono individuate le priorità di intervento coordinato e integrato di tutti gli organi di vigilanza del settore.

In particolare è previsto l'invio, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di apposite richieste di chiarimenti ai soggetti relativamente ai quali l'utilizzo coordinato delle informazioni disponibili nelle banche dati dell'Amministrazione finanziaria, di altri enti pubblici e società che erogano servizi di pubblica utilità, faccia emergere anomalie che potrebbero essere indice di utilizzo di lavoro non regolare nello svolgimento dell'attività. Tale richiesta di chiarimenti è funzionale al programma di accertamento straordinario che riguarderà prioritariamente quei soggetti che non forniranno esaurienti risposte alle osservazioni formulate nell'ambito della richiesta di informazioni.

Con riferimento ai poteri di vigilanza e coordinamento attribuiti al prefetto dall'articolo 1-bis, comma 4, della legge, si evidenzia che quest'ultimo riunisce periodicamente la sezione specializzata sviluppo economico e attività produttive della Conferenza permanente di cui all'articolo 4 del D.P.R. 17 maggio 2001, n. 287, promuovendo, ogni utile iniziativa di raccordo con i soggetti chiamati all'attuazione del piano di emersione, nonché le necessarie intese istituzionali al fine di garantire la massima efficacia dell'azione di contrasto dell'economia sommersa.

In particolare, nella Conferenza possono essere stabilite intese tra gli uffici competenti alla vigilanza in materia di lavoro irregolare ed i Comuni in ordine alle modalità di raccordo nell'esercizio dei rispettivi compiti nel periodo in cui è consentita la presentazione delle dichiarazioni di emersione.

Alle riunioni della Conferenza possono essere invitati a partecipare i rappresentanti delle Commissioni di cui all'articolo 78, comma 4, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, nonché i sindaci dei Comuni interessati al fenomeno.

Si fa presente, infine, che il comma 3 dell'articolo 3 del decreto-legge n. 12, inserito dalla legge n. 73 del 2002, ha introdotto una sanzione amministrativa in caso di constatazione dell'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria, ferma restando l'applicazione delle sanzioni già previste. La sanzione è fissata nella misura che va dal 200 al 400 per cento dell'importo del costo del lavoro relativo a ciascun lavoratore, calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali, per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione.

Ai sensi del successivo comma 4, preposti alla constatazione della violazione sono tutti gli organi preposti ai controlli in materia fiscale, contributiva e del lavoro.

L'introduzione della nuova sanzione si giustifica con la gravità del fenomeno da sanzionare, in relazione sia alla violazione di diritti dei lavoratori coinvolti sia agli effetti turbativi delle regole di libera concorrenza tra le imprese.

La competenza all'erogazione della predetta sanzione è riservata agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate in ragione del domicilio fiscale del soggetto che utilizza il lavoro irregolare, ai quali i diversi organi preposti al controllo devono direttamente trasmettere i verbali di accertamento o di constatazione e ogni altro elemento utile a tali fini.

In particolare, gli organi preposti alla vigilanza in materia contributiva e del lavoro comunicano all'Agenzia delle Entrate: i dati anagrafici del lavoratore, il contratto collettivo di riferimento, la qualifica di inquadramento, le giornate lavorative, il periodo di lavoro e quant'altro possa essere utile ai fini della quantificazione del costo del lavoro.

Si rendono applicabili le disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16.

L'esclusione dell'applicazione del comma 2 del citato articolo 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997 è finalizzata alla semplificazione della procedura di irrogazione che, pertanto, non comporta la preventiva notifica dell'atto di contestazione.

Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, ricevuto il processo verbale, provvederanno alla tempestiva irrogazione della sanzione con atto motivato, in cui saranno evidenziati i fatti attribuiti al trasgressore, la norma violata, l'entità della sanzione minima e massima, la sanzione irrogata.

Il provvedimento di irrogazione sarà notificato anche all'autore della violazione.

Tenuto conto che il legislatore ha escluso l'applicazione del citato comma 2 dell'articolo 16, nel procedimento di irrogazione non sarà prevista la possibilità per il contribuente di presentare deduzioni difensive.

Contro il provvedimento di irrogazione è ammessa la tutela giurisdizionale mediante ricorso alle Commissioni tributarie entro il termine di sessanta giorni dalla notifica, fatta salva la sospensione feriale dei termini di cui alla legge 7 agosto 1969, n. 742.

Nello stesso termine, non solo in ragione di un principio di carattere generale di definizione agevolata delle sanzioni, ma anche dell'espresso richiamo del legislatore al D.Lgs. n. 472 del 1997, è possibile definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata.