



CONFCOMMERCIO
IMPRESE PER L'ITALIA

*SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE
"ATTUAZIONE DEL PRIMO MODULO DI RIFORMA DELLE IMPOSTE
SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE E ALTRE MISURE IN TEMA
DI IMPOSTE SUI REDDITI"
(A.G. 88)*

*SENATO DELLA REPUBBLICA
Commissione VI (Finanze e tesoro)*

Roma, 27 novembre 2023

In data 16 ottobre 2023, è stato approvato dal Consiglio dei Ministri lo schema di decreto legislativo recante *“Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi”* (Atto di Governo n. 88). Successivamente, l’Atto è stato trasmesso alle Camere per sottoporlo a parere.

Il citato provvedimento legislativo rappresenta il primo dei decreti attuativi della legge 9 agosto 2023, n. 111, rubricata *“Delega al Governo per la riforma fiscale”*.

In premessa non possiamo non evidenziare l’attuale situazione economica del nostro Paese e il contesto geopolitico nel quale ci troviamo, come già abbiamo avuto modo di esplicitare nel documento presentato a commento del disegno di legge di bilancio (A.S. 926). Tuttavia, ci preme fin da subito sottolineare che la nostra posizione è assolutamente favorevole riguardo al contenuto e alle disposizioni previste nell’Atto 88 (*“Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi”*).

Le singole disposizioni, previste all’interno dello schema di decreto legislativo, entreranno in vigore il giorno successivo a quello della loro pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

L’articolo 1 presenta la revisione della disciplina dell’imposta sul reddito delle persone fisiche. In particolare, è prevista, limitatamente per l’anno 2024, una riduzione da quattro a tre degli scaglioni di reddito e delle corrispondenti aliquote progressive Irpef.

Nel dettaglio:

- 23% per i redditi fino a 28.000 euro;
- 35% per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro;
- 43% per i redditi che superano 50.000 euro.

Si tratta, senza ombra di dubbio, di una misura apprezzabile che mira a ridurre la pressione fiscale sui contribuenti ed a mitigare la perdita di potere di acquisto dei redditi medio-bassi. Oltre l’orizzonte del 2024, occorre, però, dare prospettiva strutturale a questo intervento.

Sempre per il 2024, viene innalzata, da 1.880 euro a 1.955 euro, la detrazione prevista dall’art. 13, comma 1, lett. a), del TUIR, fino a 15.000 euro di reddito complessivo per i titolari di redditi di lavoro dipendente (in base a quanto disposto dall’art. 49 del TUIR) [esclusi i redditi di pensione, previsti dall’art. 49, comma 2, lettera a), del medesimo TUIR] e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente [art. 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del TUIR].

Questa modifica permette l’ampliamento, fino a 8.500 euro, della soglia di *no tax area* prevista per i redditi di lavoro dipendente, che si equiparerebbe a quella già in vigore per i redditi di pensione. In conseguenza di questa ultima novità appena descritta, il comma 3 del presente articolo modifica i requisiti per la corresponsione del trattamento integrativo previsto dall’art. 1, comma 1, primo periodo, del decreto legge 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21, ai lavoratori

dipendenti in modo da assicurarne il beneficio alle stesse condizioni previste dalla disciplina vigente a regime. In questo modo si è cercato di evitare che l'innalzamento di questa detrazione comportasse la perdita del beneficio per alcuni lavoratori dipendenti.

Per il 2024, il trattamento integrativo, spetta ai contribuenti che hanno un reddito complessivo non superiore ai 15.000 euro qualora l'imposta lorda determinata rispetto ai redditi di lavoro dipendente e assimilati sia superiore all'ammontare della detrazione per tipo di reddito, di cui all'art. 13, comma 1, lett. a), del TUIR. Quest'ultima viene diminuita dell'importo di 75 euro, rapportato al periodo di lavoro nell'anno. Per quanto riguarda la determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'Irpef e relative addizionali, nei periodi d'imposta 2024 e 2025, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando ciò che è disposto dai commi 1 e 2 del presente articolo.

Sul punto, si segnala che a fronte della modifica degli scaglioni e delle rispondenti aliquote non è seguita una speculare revisione delle detrazioni di cui all'art. 13 e seguenti del TUIR. Tale circostanza potrebbe determinare degli effetti distorsivi sul prelievo fiscale, sebbene siamo consapevoli che con l'integrale attuazione della riforma fiscale anche tale provvisorio effetto potrebbe essere rimosso definitivamente.

L'articolo 2 incide, invece, sulla disciplina di talune detrazioni fiscali. Nello specifico, vi è una riduzione di 260 euro della detrazione complessivamente spettante, per il 2024, in relazione ad alcuni oneri sostenuti da contribuenti titolari di reddito complessivo superiore a 50.000 euro.

Nel dettaglio, tali oneri sono costituiti da:

- oneri per i quali è prevista la detraibilità nella misura del 19%, ad eccezione delle spese sanitarie [art. 15, comma 1, lett. c) del TUIR];
- erogazioni liberali a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche (art. 15, comma 1.1., del TUIR);
- erogazioni liberali in favore dei partiti politici (art. 11 del decreto legge 28 dicembre 2013, n. 149);
- erogazioni liberali a favore degli enti del terzo settore (art. 83, comma 1, primo e secondo periodo, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117);
- premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi (art. 119, comma 4, quinto periodo, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34).

Questa appena descritta è una misura che, come anticipato sopra, si applicherà solo ai contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000 euro. Ai fini dell'applicazione della citata diminuzione, il reddito complessivo deve essere assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, di cui all'art. 10, comma 3-bis, del TUIR.

L'articolo 3 del presente Atto di Governo propone, riguardo alle addizionali regionale e comunale, un adeguamento degli scaglioni e delle aliquote applicabili, tenendo come riferimento la nuova disciplina degli scaglioni dell'Irpef, come modificata dall'art. 1 del decreto in questione. Anche in questo caso, le modifiche saranno applicate solo per il

periodo d'imposta del 2024. Per l'addizionale regionale, il termine viene differito al 15 aprile 2024 (nel caso delle Regioni e delle Province Autonome di Trento e Bolzano al 15 maggio 2024). Per l'addizionale comunale, invece, il termine è fissato per la data di approvazione del bilancio di previsione. Nel caso in cui quest'ultima non venisse adottata entro il termine previsto o entro il 20 dicembre 2024, la presente norma stabilisce che, per l'anno 2024, l'addizionale si applichi sulla base della prima, terza e quarta aliquota Irpef vigenti nel Comune nell'anno 2023, con l'eliminazione della seconda aliquota.

L'articolo 4 introduce una maggiorazione del costo del lavoro, ammesso in deduzione, riguardante i nuovi assunti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Si tratta di una misura volta ad istituire degli incentivi per le nuove assunzioni.

Per quanto concerne il profilo soggettivo, il comma 1 prevede che i beneficiari di tale agevolazione siano:

- i titolari del reddito di impresa (art. 73 del TUIR);
- le imprese individuali, comprese le imprese familiari; le società di persone e quelle equiparate (art. 5 del TUIR);
- gli esercenti arti e professioni che svolgono attività di lavoro autonomo (art. 54 del TUIR).

È prevista, dal presente articolo, una maggiorazione del 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale, nel caso di nuove assunzioni di personale con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato; una maggiore incentivazione, nella misura del 30 per cento, è prevista, invece, nel caso in cui venissero assunte particolari categorie di dipendenti, che si ritiene necessitino di ulteriore tutela [ovverosia: lavoratori "molto svantaggiati", ai sensi dell'art. 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni, persone con disabilità ai sensi dell'art. 1 della legge 12 marzo 1999, n. 68, le persone svantaggiate ai sensi dell'art. 4 della legge 8 novembre 1991, n. 381, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, donne di qualsiasi età con almeno due figli di età minore di diciotto anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi, residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea e nelle aree di cui all'art. 2, numero 4), lettera f), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, annualmente individuate con Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile di cui all'art. 27, comma 1, del decreto legge 4 maggio 2023, n. 48, già beneficiari del reddito di cittadinanza di cui agli articoli da 1 a 13 del decreto legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, che siano decaduti dal beneficio per effetto dell'art. 1, commi 313 e 318, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, e che integrino i requisiti per l'accesso all'Assegno di

inclusione, di cui all'art. 1 e seguenti del decreto legge 4 maggio 2023, n. 46, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85].

Per poter accedere a questa misura, l'impresa o il lavoratore autonomo deve sottostare ad alcune condizioni e rispettare specifici presupposti aventi finalità antielusive.

In primo luogo, l'esercizio dell'attività nel periodo d'imposta per almeno 365 giorni, requisito che trova fondamento nella finalità generale della norma, ossia l'aumento della base occupazionale stabile; in secondo luogo, versare in condizione di normale operatività. Sono, quindi, esclusi, dal novero dei soggetti interessati dalla disposizione del presente articolo, i soggetti che versano in stato di liquidazione ordinaria e giudiziale, nonché tutte le imprese che abbiano fatto ricorso agli altri istituti liquidatori previsti dal "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza" (D.Lgs. n. 14 del 2019). Ad esempio, si tratta, delle procedure di liquidazione coatta amministrativa, di amministrazione straordinaria delle grandi imprese, del concordato preventivo, del concordato minore o degli accordi o piani di ristrutturazione soggetti ad omologazione da cui discenda l'estinzione dell'impresa. A seguito di queste considerazioni rispetto al profilo soggettivo, per accedere al beneficio oggetto dell'art. 4 del presente Atto di Governo, devono essere condotte due verifiche. La prima attiene alla sussistenza dell'incremento occupazionale. Bisogna, quindi, prendere in considerazione la consistenza dei lavoratori dipendenti con contratto subordinato a tempo indeterminato in forza del periodo d'imposta 2024, e confrontarla con il corrispondente valore medio del precedente periodo d'imposta. Se è riscontrabile una differenza positiva tra consistenza di fine periodo e media del periodo precedente, l'incremento sussiste.

La seconda verifica attiene, invece, al costo riferibile al nuovo personale dipendente e, quindi, all'incremento occupazionale. Quest'ultimo è pari al minore importo tra: il costo relativo ai nuovi lavoratori assunti a tempo indeterminato (retribuzioni, contributi, ratei ferie, bonus e quota Tfr), e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico, predisposto ai sensi dell'art. 2425, comma 1, lett. b), n. 9) del codice civile, rispetto al corrispondente dato dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Pur esprimendo un parere positivo riguardo alla misura in questione, si suggerisce, ai fini della verifica dell'incremento occupazionale, l'esclusione, dal computo della base occupazionale media del periodo d'imposta precedente, dei lavoratori che, nel periodo di riferimento, abbiano abbandonato il posto di lavoro a causa di dimissioni volontarie, invalidità, pensionamento per raggiunti limiti d'età, riduzione volontaria dell'orario di lavoro o licenziamento per giusta causa. Ciò, similmente a quanto già stabilito dall'art. 31 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 150 ("*Disposizioni per il riordino della normativa in materia di servizi per il lavoro e di politiche attive, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 10 dicembre 2014, n. 183*"), rubricato "*Principi generali di fruizione degli incentivi*".

L'articolo 5 prevede l'abolizione dell'agevolazione ACE (Aiuto alla Crescita Economica), reintrodotta con la Legge di Bilancio per il 2020 (art. 1, comma 287, della legge n. 160/2019), con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Fino a quel momento, si potrà beneficiare dei vantaggi dell'aiuto calcolando una deduzione dal reddito imponibile (Irpef o Ires) pari all'1,3 per cento

degli incrementi patrimoniali realizzati tra il 2011 e la fine del 2023, per accantonamento di utili a riserve disponibili e per conferimenti in denaro dei soci. Dal totale degli incrementi lordi, andranno sottratti gli importi delle distribuzioni di riserve o di capitale ai soci, avvenute nel medesimo periodo sopra citato.

Benché costituisca il venir meno di un importante strumento agevolativo a favore delle imprese, è di tutta evidenza che, l'abrogazione dell'ACE si sia resa necessaria, per "finanziare" il contenuto delle misure previste dall'Atto di Governo 88 (*"Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi"*), soprattutto in un contesto dove le risorse finanziarie risultavano ridotte.

L'articolo 6 prevede l'istituzione di un "Fondo per l'attuazione della delega fiscale" nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, con una dotazione di 3.501 milioni di euro per l'anno 2025, 2.673,9 milioni di euro per l'anno 2026, 2.842,7 milioni di euro per l'anno 2027 e 2.853,6 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2028.