

Relazione illustrativa

Il presente decreto, agli articoli da 1 a 3, attua le disposizioni di cui all'art. 5, comma 1, lettera a), della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale", finalizzate a realizzare la revisione del sistema di imposizione del reddito delle persone fisiche nonché la graduale riduzione della relativa imposta (IRPEF) in base a principi e criteri direttivi specifici volti a:

- 1) garantire il rispetto del principio di progressività nella prospettiva del cambiamento del sistema verso un'unica aliquota d'imposta, attraverso il riordino delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote di imposta e delle detrazioni dall'imposta lorda;
- 2) a conseguire il graduale perseguimento dell'equità orizzontale prevedendo, nell'ambito dell'IRPEF, la progressiva applicazione della stessa *no tax area* e dello stesso onere fiscale per tutte le tipologie di reddito prodotto, privilegiando tale equiparazione innanzitutto tra i redditi di lavoro dipendente e i redditi di pensione.

Sullo schema di decreto legislativo, deliberato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 16 ottobre 2023:

- la Conferenza unificata, in data 9 novembre 2023, ha sancito l'intesa ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge n. 111 del 2023, con richieste di modifiche all'articolo 3;
- le competenti Commissioni parlamentari del Senato (5 Bilancio e 6 Finanze e Tesoro) e della Camera dei deputati (V Bilancio, tesoro e programmazione e VI Finanze) hanno reso i rispettivi pareri favorevoli.

Articolo 1 - Revisione della disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche

In ossequio a tali principi e criteri direttivi l'articolo 1 al comma 1 prevede disposizioni in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, aventi effetti limitati al periodo d'imposta 2024, volte a rimodulare le aliquote e gli scaglioni di reddito da applicarsi in sede di determinazione dell'imposta lorda.

In particolare, si prevede una riduzione a tre degli scaglioni di reddito e delle corrispondenti aliquote progressive di tassazione del reddito delle persone fisiche, così come segue:

- a) 23 per cento per i redditi fino a 28.000 euro;
- b) 35 per cento per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro;
- c) 43 per cento per i redditi che superano 50.000 euro.

A regime, in base all'art. 11, comma 1, del TUIR, la curva delle aliquote IRPEF previste per ciascuno scaglione di reddito è la seguente:

- a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
- d) oltre 50.000 euro, 43 per cento.

Inoltre, al comma 2 si innalza, limitatamente al periodo d'imposta 2024, da 1.880 euro a 1.955 euro la detrazione prevista dall'art. 13, comma 1, lettera a), del TUIR fino a 15.000 euro di reddito complessivo per i titolari di redditi di lavoro dipendente (esclusi i redditi di pensione) e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

In tal modo con la modifica si amplia fino a 8.500 euro la soglia di *no tax area* prevista per i redditi di lavoro dipendente che viene parificata a quella già vigente a favore dei pensionati.

Inoltre, il comma 3 dell'articolo 1 corregge, con effetti per il solo anno 2024, il requisito richiesto dall'art. 1, comma 1, primo periodo, del d.l. 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21, in materia di trattamento integrativo, per prevedere che detto trattamento spetta a condizione che l'imposta lorda determinata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati sia superiore all'ammontare della detrazione per tipo di reddito di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a), del TUIR, quest'ultima diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno. In tal modo si assicura la corresponsione del trattamento integrativo ai lavoratori dipendenti alle stesse condizioni previste dalla disciplina vigente a regime.

Infatti, considerato che uno dei requisiti richiesti dall'art. 1 del citato decreto-legge n. 3/2020 per l'attribuzione del trattamento integrativo è la capienza dell'imposta lorda calcolata sui redditi di lavoro dipendente rispetto alla detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera a), del citato TUIR, un livello più elevato di tale detrazione determinerebbe la perdita del beneficio per alcuni lavoratori dipendenti che in base alla disciplina vigente a regime ne sono invece destinatari.

A tale inconveniente si pone rimedio con il correttivo che si va a introdurre che, ai fini della spettanza del trattamento integrativo, neutralizza l'innalzamento della soglia di *non tax area* da 8.173 euro a 8.500 euro previsto dal comma 2 dell'articolo 1.

Infine, al comma 4 si stabilisce che, nella determinazione degli acconti IRPEF per i periodi d'imposta 2024 e 2025, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni che fissano nuove aliquote e *no tax area* contenute nei commi 1 e 2.

In merito a quest'ultima disposizione la 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica nonché la VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati hanno chiesto al Governo di valutare, tenuto conto della condivisa intenzione di rendere prioritario e attuale il percorso di semplificazione fiscale oggetto della delega al Governo per la riforma fiscale, l'opportunità di verificare i relativi effetti applicativi. A tal riguardo, dopo aver svolto i necessari approfondimenti, si è ritenuto di non procedere ad alcuna modifica della disposizione, posto che avrebbe comportato una modifica al profilo temporale degli oneri a carico del bilancio dello Stato.

Articolo 2 - Revisione della disciplina delle detrazioni fiscali

L'articolo 2 prevede, per l'anno 2024, una riduzione di 260 euro della detrazione complessivamente spettante in relazione a taluni oneri sostenuti dai contribuenti che possiedono un reddito complessivo superiore a 50.000 euro.

Nella norma si precisa che tale decurtazione va operata successivamente alla determinazione dell'ammontare della detrazione tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 15, comma 3-bis, del TUIR.

In particolare, la decurtazione deve essere applicata sulla detrazione spettante per le seguenti tipologie di oneri:

- a) gli oneri la cui detraibilità è fissata nella misura del 19 per cento dal TUIR o da altre disposizioni fiscali, fatta eccezione per le spese sanitarie di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c) del predetto testo unico;
- b) i premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi di cui all'articolo 119, comma 4, quinto periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

Il comma 2 stabilisce che, ai fini dell'applicazione della decurtazione, il reddito complessivo deve essere assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del TUIR.

In merito all'articolo 2, la 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica nonché la VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati hanno chiesto al Governo di valutare l'opportunità di approfondire le disposizioni relative alla revisione della detrazione dall'imposta lorda, spettante per l'anno 2024, per le seguenti tipologie di erogazioni di cui alle lettere b), c) e d), del comma 1, come formulate nel decreto legislativo approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 16 ottobre 2023, al fine di garantire il massimo sostegno alle forme associative beneficiarie delle medesime erogazioni:

- b) le erogazioni liberali a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche di cui all'articolo 15, comma 1.1, del TUIR;
- c) le erogazioni liberali in favore dei partiti politici di cui all'articolo 11 del decreto-legge 28 dicembre 2013, n. 149, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 13;
- d) le erogazioni liberali a favore degli enti del terzo settore di cui all'articolo 83, comma 1, primo e secondo periodo, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

A tal riguardo, dopo aver svolto i necessari approfondimenti, il Governo ha ritenuto di espungere dall'elenco di cui al comma 1 le suddette detrazioni relative alle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche, dei partiti politici e degli enti del terzo settore.

Articolo 3 - Adeguamento della disciplina delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche

Riguardo all'articolo 3, le norme di cui ai commi 1 e 3 si rendono necessarie per garantire la coerenza della disciplina delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova articolazione degli scaglioni dell'IRPEF prevista dall'articolo 1 in attuazione dell'art. 5, comma 1, lettera a), della legge delega n. 111 del 2023.

Infatti, il comma 4 dell'art. 6 del D.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, stabilisce che per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale per l'IRPEF.

Parimenti, con riferimento all'addizionale comunale all'IRPEF, l'art. 1, comma 11, del D. L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, prevede che per *“assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività”*.

Occorre evidenziare che per l'addizionale regionale all'IRPEF il termine fissato dall'articolo 50, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, entro il quale le regioni e le province autonome possono modificare gli scaglioni e le aliquote applicabili è *“il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui l'addizionale di riferisce”*.

Pertanto, considerato che l'intervento normativo statale entra in vigore il 1° gennaio 2024 si rende necessario il differimento del suddetto termine del 31 dicembre.

Il comma 2 stabilisce, inoltre, un adeguato termine entro il quale le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono tenute ad inviare i dati rilevanti per la determinazione dell'addizionale regionale all'IRPEF affinché venga effettuata la pubblicazione sul sito istituzionale del Dipartimento delle finanze, ai fini della semplificazione delle dichiarazioni e delle funzioni dei sostituti d'imposta e dei centri di assistenza fiscale, nonché degli altri intermediari.

L'intervento normativo ripropone, in sostanza, le stesse disposizioni di cui all'art. 1, commi 5 e 6 della legge 30 dicembre 2021, n. 234, che sono state approvate in occasione della riduzione del numero di scaglioni da cinque a quattro effettuata con il comma 2 dello stesso articolo 1. Si precisa che in quella occasione il differimento del termine per approvare le aliquote era stato fissato al 31 marzo 2022, mentre il termine per la loro pubblicazione sul sito www.finanze.gov.it è stato prorogato al 13 maggio 2022.

Nei commi 1 e 2 della norma in questione si è fissata la prima data al 15 aprile 2024; la seconda, invece, al 15 maggio 2024.

In particolare, al fine di tenere conto dei contenuti dell'intesa sancita nella Conferenza unificata del 9 novembre 2023, sono stati conseguentemente modificati i commi 1, 3 e 4.

Per quanto riguarda il comma 1, la norma stabilisce che per il solo anno 2024 e nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, entro lo stesso termine del 15 aprile 2024, le Regioni e le Province autonome hanno la facoltà di determinare aliquote differenziate dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'art. 11, comma 1, del D. P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 vigenti per l'anno 2023.

Viene, previsto, infine, che nel caso in cui le Regioni e le Province autonome non approvino entro il termine del 15 aprile 2024 l'apposita legge modificativa degli scaglioni e delle aliquote, per il solo anno 2024 l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche continua ad applicarsi sulla base degli scaglioni e delle aliquote vigenti per l'anno 2023.

Per l'addizionale comunale all'IRPEF, il comma 3, in linea con quanto stabilito per l'addizionale regionale, dispone che i comuni per l'anno 2024 modificano, con propria delibera, entro il 15 aprile 2024 - in deroga alle disposizioni relative al termine di approvazione del bilancio di previsione contenute nell'articolo 1, comma 169, primo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e nell'articolo 172, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 - gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale al fine di conformarsi alla nuova articolazione prevista per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

La norma prevede, inoltre, che, nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, entro lo stesso termine, i comuni possono determinare, per il solo anno 2024, aliquote differenziate dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'art. 11, comma 1, del D. P.R. n. 917 del 1986, vigenti per l'anno 2023.

Infine, il comma 4 della norma in commento precisa che, nel caso in cui i comuni non adottano la delibera prevista dal comma precedente o la stessa non venga trasmessa entro il termine del 20 dicembre 2024 - previsto dall'art. 14, comma 8, del D. Lgs. n. 23 del 2011, ai fini della pubblicazione, con efficacia costitutiva, sul sito istituzionale del Dipartimento delle finanze - continueranno ad applicarsi, per l'anno 2024 le aliquote vigenti per l'anno 2023.

Articolo 4 - Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni

In attesa della completa attuazione della revisione delle agevolazioni fiscali alle imprese - così come previsto dall'articolo 9 comma 1 lett. g) della legge n. 111/2023 - l'articolo 4 introduce, per il periodo

d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (anno 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare cui si farà riferimento, per semplicità, nel prosieguo), ai fini della determinazione del reddito, una maggiorazione del costo del lavoro dei nuovi assunti.

L'agevolazione spetta ai titolari di reddito d'impresa e, quindi, ai soggetti di cui all'articolo 73 del TUIR, alle imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali, alle società di persone ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, nonché agli esercenti arti e professioni che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 del TUIR. Per gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. c), del TUIR il regime in questione si rende operante esclusivamente in relazione al reddito di impresa eventualmente conseguito.

L'agevolazione spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta 2023 per almeno 365 giorni.

L'agevolazione presuppone che l'impresa si trovi in condizioni di normale operatività, stante la necessità di realizzare incrementi occupazionali. Per questo motivo sono escluse dall'ambito soggettivo le imprese in liquidazione ordinaria nonché le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale (fallimento) o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria alla luce del D. Lgs. n. 14 del 2019 (Codice della crisi). Si tratta, ad esempio, 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.

Al fine di beneficiare dell'agevolazione, va accertato che nell'esercizio 2024 il numero dei dipendenti a tempo indeterminato risulti superiore rispetto a quello mediamente occupato nell'esercizio 2023.

Per finalità antielusive, la verifica di questa condizione va fatta al netto dei decrementi occupazionali verificatisi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

In presenza di un incremento occupazionale, il costo da assumere è pari al minor importo tra quello effettivamente riferibile ai nuovi assunti e l'incremento del costo complessivo del personale dipendente classificabile nell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del Codice civile rispetto a quello relativo all'esercizio 2023. I soggetti che non adottano lo schema di conto economico di cui all'art. 2425 del c.c., come ad esempio le imprese IAS *adopter*, le imprese assicurative o gli intermediari finanziari di cui al d.lgs. n. 136 del 2015, devono comunque tener conto delle componenti del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nella voce di cui alla lettera B), numero 9).

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente, per cui, ad esempio, per i soggetti in contabilità semplificata e per gli esercenti arti e professioni, detti costi rileveranno secondo il principio di cassa.

Fermo restando il fine di incentivare l'incremento delle basi occupazionali favorendo la stipula di contratti di lavoro a tempo indeterminato, è necessario non pregiudicare il grado di occupazione dei dipendenti a tempo determinato in forza presso le imprese. A questo fine, per beneficiare dell'agevolazione si prevede che il numero complessivo dei dipendenti alla fine del periodo d'imposta 2024 debba essere superiore al livello occupazionale di riferimento, fissato nel periodo d'imposta 2023.

Nell'ambito delle nuove assunzioni sono privilegiate particolari categorie di dipendenti che si ritiene necessitino di maggiore tutela, elencate nell'Allegato 1 al decreto. A tal fine, sono stabiliti coefficienti

di moltiplicazione con cui attribuire maggior peso al costo del lavoro correlato all'assunzione dei dipendenti riconducibili alle categorie privilegiate, da determinarsi con decreto interministeriale di attuazione. Lo stesso decreto potrà adottare ulteriori disposizioni di attuazione dell'incentivo.

In merito alla disposizione di cui all'articolo 4, comma 7 – volta alla sterilizzazione della disciplina, contenuta nello stesso articolo 4, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2023 e a quello in corso al 31 dicembre 2024 – la 6^a Commissione (Finanze e tesoro) del Senato della Repubblica nonché la VI Commissione (Finanze) della Camera dei deputati hanno chiesto al Governo di valutare, tenuto conto della condivisa intenzione di rendere prioritario e attuale il percorso di semplificazione fiscale oggetto della delega al Governo per la riforma fiscale, l'opportunità di verificare, in termini di oneri informativi per le imprese, gli effetti applicativi della disposizione. A tal riguardo, dopo aver svolto i necessari approfondimenti, si è ritenuto di non procedere ad alcuna modifica della disposizione, posto che avrebbe comportato una modifica al profilo temporale degli oneri a carico del bilancio dello Stato.

Articolo 5 - Abrogazioni

Nelle more dell'organica revisione e razionalizzazione degli incentivi alle imprese prevista dall'articolo 9, comma 1, lett. g), della legge n. 111/2023, di cui l'articolo 4 costituisce una prima anticipazione seppur temporalmente limitata al periodo d'imposta 2024, l'articolo 5 dispone l'abrogazione della disciplina relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE), facendo salvi, comunque, i diritti quesiti in materia di riporto delle eccedenze ACE pregresse e successivo utilizzo delle stesse fino al loro totale esaurimento.

Articolo 6 – Disposizioni finanziarie

Si prevede l'istituzione nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze del Fondo per l'attuazione della delega fiscale e si provvede alla copertura degli oneri derivanti dagli articoli 1, 2 e 4, quanto a 4.064 milioni di euro per l'anno 2024, mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui all'articolo 1, comma 130, della legge 29 dicembre 2022, n. 197; quanto a 216,1 milioni di euro per l'anno 2024, mediante corrispondente riduzione della dotazione del Fondo per l'attuazione degli interventi in materia di riforma del sistema fiscale di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 30 dicembre 2020, n. 178; e quanto a 4.860,9 milioni di euro per l'anno 2025, 2.817,5 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, mediante utilizzo delle maggiori entrate e delle minori spese derivanti dagli articoli 2 e 5.