



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

La recente evoluzione della tassazione del reddito di lavoro dipendente

Dalla genesi alle prime attuazioni di una radicale
Riforma fiscale

Relatore

Ch.mo Prof. Loris Tosi

Laureanda

Lucia Simion

Matricola 878101

Anno Accademico

2023 / 2024

*A chi mi ha sostenuta,
Spero di rendervi orgogliosi di me,
Oggi e sempre.*

INDICE

Abstract	1
Premessa	3
Capitolo I Profili fiscali del reddito di lavoro dipendente.....	7
1.1. Fonte principale del gettito fiscale erariale	7
1.2. Disciplina generale e definizione	9
1.2.1. <i>Il lavoro a domicilio</i>	11
1.2.2. <i>Altri redditi di lavoro dipendente</i>	12
1.2.3. <i>I redditi assimilati art. 50 TUIR</i>	13
1.3. La determinazione del reddito: il principio di onnicomprensività	14
1.3.1. <i>Intassabilità delle reintegrazioni patrimoniali</i>	16
1.3.2. <i>Imponibilità dei rimborsi spese</i>	16
1.3.2.1. <i>Il rimborso spese analitico</i>	18
1.3.2.2. <i>Il rimborso spese forfettario</i>	19
1.3.2.3. <i>Il rimborso spese misto</i>	19
1.3.2.4. <i>I rimborsi chilometrici</i>	20
1.3.3. <i>Esclusioni dalla base imponibile</i>	22
1.3.3.1. <i>Le mance ai dipendenti</i>	24
1.3.4. <i>Disciplina delle erogazioni liberali e dei compensi in natura</i>	26
1.3.4.1. <i>Criteri di determinazione forfettaria del valore dei fringe benefit</i> 28	
1.4. Le modalità di tassazione: il principio di cassa allargato	30
1.4.1. <i>L'istituto della sostituzione d'imposta</i>	31
1.4.2. <i>La tassazione separata</i>	32
1.5. Regimi fiscali agevolativi per l'attrazione di capitale umano in Italia.....	33
1.5.1. <i>Neo-residenti</i>	34
1.5.2. <i>Docenti e ricercatori</i>	35
1.5.3. <i>Lavoratori "impatriati"</i>	35
1.5.3.1. <i>Ambito soggettivo</i>	37
1.5.3.2. <i>Lavoratori in smart working, c.d. nomadismo digitale</i>	37
Capitolo II Criticità nella tassazione dei redditi di lavoro dipendente.....	39
2.1. Breve <i>excursus</i> sulla storia della tassazione dei redditi di lavoro dipendente..	39
2.2. La Costituzione italiana come mantra	40
2.2.1. <i>Regimi agevolativi: un pericolo per l'art. 53 della Costituzione</i>	41
2.3. L'inflazione e il fenomeno del <i>fiscal drag</i>	42
2.4. Incidenza del cuneo fiscale in Italia	43

2.4.1.	<i>Misure fiscali necessarie per la riduzione del cuneo fiscale</i>	46
2.5.	Esempi: metodologie applicate e principali ipotesi effettuate.....	47
2.5.1.	<i>Formule di calcolo utilizzate</i>	48
2.5.1.1.	<i>Esempio 1: retribuzione annua lorda media</i>	49
2.5.1.2.	<i>Esempio 2: passaggio allo scaglione con aliquota superiore</i>	51
2.5.1.1.	<i>Esempio 3: impatto sulle detrazioni</i>	53
2.5.2.	<i>Gli esempi a confronto</i>	55
2.5.3.	<i>Effetti del pacchetto di interventi: vantaggi e svantaggi della concessione di uno sgravio contributivo</i>	56
2.6.	Rimedio contingente o prospettiva per una Riforma sistematica.....	59
Capitolo III Le origini della Riforma dei redditi di lavoro dipendente		61
3.1.	Riforma fiscale sistematica come priorità.....	61
3.2.	Il disegno di Legge delega per la Riforma	62
3.2.1.	<i>Modalità e tempi di attuazione</i>	63
3.2.2.	<i>Principi e criteri direttivi generali</i>	63
3.2.3.	<i>Revisione dell'IRPEF e dei redditi di lavoro dipendente</i>	64
3.3.	Delega al Governo per la Riforma fiscale: Legge 9 agosto 2023, n. 111	65
3.3.1.	<i>Novità rispetto al DDL di delega</i>	65
3.3.2.	<i>Obiettivi espressi ed inespressi</i>	66
3.3.2.1.	<i>Primo punto: revisione generale dell'IRPEF</i>	68
3.3.2.2.	<i>Secondo punto: detassazione del reddito per i dipendenti</i>	70
3.3.2.3.	<i>Terzo punto: nuove regole specifiche per i lavoratori dipendenti</i> .	71
3.4.	Considerazioni sul testo di Delega	72
3.5.	Il futuro dell'IRPEF secondo la Legge delega: la <i>flat-rate tax</i>	75
3.5.1.	<i>L'ossimoro della flat tax progressiva</i>	76
3.5.1.1.	<i>Pro e contro</i>	77
Capitolo IV Novità per i redditi di lavoro dipendente.....		81
4.1.	Modifiche introdotte sui redditi dei lavoratori dipendenti	81
4.1.1.	<i>Decreto legislativo n. 216 del 30 dicembre 2023</i>	82
4.1.1.1.	<i>Rimodulazione degli scaglioni e delle aliquote IRPEF</i>	82
4.1.1.2.	<i>Rivisitazione del sistema delle detrazioni IRPEF</i>	83
4.1.1.3.	<i>Nella pratica</i>	85
4.1.2.	<i>Decreto legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023</i>	88
4.1.2.1.	<i>Regime degli "impatriati" dal 2024</i>	89
4.1.3.	<i>Legge di bilancio per il 2024 n. 213 del 30 dicembre 2023</i>	92
4.1.3.1.	<i>Incremento della soglia di esenzione dei fringe benefits</i>	93
4.1.3.2.	<i>Detassazione dei premi di produttività</i>	94

4.1.3.3. <i>Esonero contributivo dei lavoratori dipendenti</i>	94
4.2. Una valutazione sulla Riforma attuata	96
4.2.1. <i>Confronto con quanto stabilito dalla Legge delega</i>	97
4.2.1.1. <i>Stato dell'attuazione</i>	98
4.3. Ulteriori riforme in programma.....	100
4.3.1. <i>Ipotesi di Riforma nel 2025</i>	101
4.3.1.1. <i>Considerazioni sulle nuove configurazioni dell'imposta e simulazioni dei relativi benefici</i>	102
4.3.2. <i>Prospettive future e riforme necessarie</i>	104
Considerazioni conclusive	107
Bibliografia	111
Fonti normative, interpretative e giurisprudenziali	117
Sitografia	121

Abstract

Il lavoro di ricerca svolto in questa tesi, dal titolo *La recente evoluzione della tassazione del reddito di lavoro dipendente*, evidenzia il percorso che ha portato a pensare ad una Riforma fiscale dei redditi di lavoro dipendente.

Le imposte che gravano sulla predetta categoria reddituale rappresentano una quota sostanziale del gettito complessivo nel bilancio dello Stato. Tuttavia, l'evoluzione dello scenario economico degli ultimi anni sta sistematicamente minando equilibri precari, ma da tempo consolidati.

La specificità, temporaneità e provvisorietà delle manovre fin d'ora adottate, se da un lato ha permesso di tenere sotto controllo il problema contingente, dall'altro sta manifestando i limiti tipici dei "provvedimenti d'urgenza", che reagiscono agli eventi anziché anticiparli. Dunque, una Riforma generale del sistema di tassazione finalizzata a trovare una soluzione che guardi almeno al medio termine è pertanto più che opportuna.

L'obiettivo di questo studio è analizzare *in primis* le peculiarità fiscali dei redditi di lavoro dipendente, evidenziandone le criticità legate al contesto attuale; per poi ricercarne una possibile soluzione all'interno della Delega fiscale, L. n. 111/2023, e dei relativi Decreti legislativi attuativi emanati, oltre che delle previsioni contenute nella Legge di bilancio 2024.

Per la redazione verranno utilizzati i principali manuali e riviste di diritto tributario, sia cartacee che digitali, nonché la norma ed interessanti sentenze e circolari interpretative.

Premessa

L'attuale contesto economico, contrassegnato da forte incertezza e da un correlato e consistente aumento del livello inflazionistico, ha generato una serie di rilevanti problematiche e preoccupazioni economico-finanziarie che coinvolgono molti settori tra loro correlati e legati da relazioni reciproche di causa-effetto.

In via principale, però, ha contribuito alla rottura definitiva dell'equilibrio che si era raggiunto nel sistema che caratterizzava la tassazione dei redditi di lavoro dipendente. In realtà, non sarebbe propriamente corretto definire quella situazione come stabile, dal momento che gli equilibri erano da anni precari ed in via degenerativa; in termini più adatti dovrebbe essere classificata come uno stato di "sopravvivenza e mantenimento", nel quale venivano continuamente introdotte norme contingenti che non erano sistematiche e adatte a far fronte ai nuovi scenari che si presentavano. A posteriori è possibile affermare che queste disposizioni hanno solo concorso a complicare e mascherare ulteriormente un sistema di per sé complesso e poco trasparente.

Le conseguenze sono state duplici, da un lato si ha assistito all'exasperata ricerca dei contribuenti di una via di fuga dalle tasse, aumentando l'evasione e il lavoro non dichiarato, e dall'altro lato al proliferare di una moltitudine di regimi speciali agevolativi, per tentare di rispondere alle esigenze dei lavoratori, con il medesimo risultato finale di sottrazione di materia imponibile.

Dato il fondamentale e centrale ruolo ricoperto dai redditi di lavoro dipendente, quali principale e più consistente categoria reddituale, unitamente alle nuove e minacciose variabili sorte, risulta importante e determinante trovare, con massima accuratezza e tempestività, una ridefinizione più equa dell'imposizione che deve gravare sugli stessi, in qualità di primaria fonte di entrate tributarie italiane.

Nel corso dello scorso anno si è affermata l'idea di una loro possibile strutturata Riforma che avesse tutte le prerogative per generare una svolta, attesa ormai da cinquant'anni.

In particolare, il legislatore, di fronte a quella circostanza emergenziale, rendendosi conto della reale necessità di una rivoluzione sistematica improntata sul medio-lungo termine, nel 2023 ha investito il Governo dell'ambiziosa responsabilità di semplificare e snellire le norme che regolano l'intero sistema tributario, con particolare riguardo ai redditi di

lavoro dipendente, con l'obiettivo di dare valore ai doveri di solidarietà ed uguaglianza sanciti dalla Costituzione.

Questa possibilità ha suscitato grande interesse nei confronti di una vasta folla di soggetti che, in maniera sempre crescente negli anni, è stata colpita da effetti e fenomeni negativi, quali il *fiscal drag*.

L'obiettivo principale di questo elaborato è, quindi, quello di analizzare l'impatto delle misure finora avviate dall'organo esecutivo in attuazione della Riforma, partendo con un breve sguardo introduttivo alle discipline passate, utile ad ottenere gli strumenti necessari per comprendere la tesi nel suo proseguo, per poi concentrarsi maggiormente sulle novità introdotte, sulle loro applicazioni e differenze rispetto alla disciplina passata, sui loro potenziali benefici e sulle sfide e preoccupazioni che sollevano, oltre che su eventuali e necessari loro possibili ampliamenti.

Cercando di individuare i tratti di miglioramento ottenuti con la Riforma sarà possibile affermare che, fin dalle linee guida emanate nel 2023, l'intenzione vuole essere quella di dare una risposta concreta e definitiva alle necessità del momento, frutto dell'accumulo di errori passati.

In ogni caso, la ricerca svolta non si prefigge di essere esaustiva, in quanto la Riforma non può ancora dirsi conclusa, bensì "in corso". Essa infatti è strutturata come un percorso graduale nel quale le decisioni devono essere assunte *in itinere*, complice il continuo dinamismo del settore tributario stesso ma soprattutto la dipendenza stretta dalle reazioni che sorgono in applicazione ad ogni nuova disciplina.

Ciò significa che la Riforma non può essere realizzata in blocco, bensì una sua completa implementazione richiede parecchio tempo e step successivi, ognuno dei quali sfrutterà lo studio degli effetti e risultati generati dalle novità di volta in volta introdotte, quali un'autentica dimostrazione dei progressi conseguiti, oltre che delle criticità emerse ed eventuali punti di debolezza.

Una tra le variabili più decisive è sicuramente la disponibilità di risorse economiche-finanziarie, in quanto da questa dipende la portata della Riforma. In ogni caso, se il Governo pianifica con attenzione le prime mosse, nel tempo sarà in grado di reperire i mezzi sufficienti per ampliarle e raggiungere l'obiettivo finale, eventualmente ottenendone anche un guadagno.

Il Governo sarà in grado di ultimare la Riforma e risolvere le questioni rimaste ancora in sospenso? Tanto i lavoratori dipendenti, quanto lo Stato credono in questo obiettivo e auspicano in un suo completo raggiungimento, oltre che in un definitivo abbandono della pratica più sbrigativa, ma altrettanto dannosa, di adozione di politiche solo temporanee ed emergenziali.

Capitolo I Profili fiscali del reddito di lavoro dipendente

1.1. Fonte principale del gettito fiscale erariale

Il sistema tributario italiano ha caratteri di complessità per via della molteplicità di imposte che colpiscono le diverse tipologie reddituali. All'interno di questo frazionamento l'IRPEF, l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche, figura sicuramente quale tributo principale e più significativo dell'ordinamento.

Infatti, innanzitutto, ha una vasta applicazione: ricopre diverse funzioni economiche e ha competenza su un'ampia serie di fattispecie reddituali¹, accuratamente individuate dal legislatore tramite una tecnica casistica e periodicamente integrate per via del dinamismo che caratterizza la materia in esame².

In secondo luogo l'IRPEF rappresenta l'imposta che, più di tutte le altre, contribuisce alla formazione del gettito dello Stato. Infatti, dai dati di bilancio è possibile evincere come, per l'anno d'imposta 2022, abbia partecipato all'incirca per ben il 38% alle entrate tributarie erariali³.

Infine, l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche è garante del rispetto della pietra angolare del sistema tributario italiano. L'articolo 53 della Costituzione al secondo comma sancisce espressamente che il complesso delle norme fiscali è «informato a criteri di progressività»: l'IRPEF essendo un'imposta progressiva e contemporaneamente quella principale per gettito, diffonde all'intero sistema il carattere progressivo dell'imposizione⁴.

L'art. 6 del TUIR individua le sei tipologie reddituali che sono soggette all'Imposta, all'interno di queste vi rientra proprio il reddito di lavoro dipendente ed addirittura, se l'IRPEF viene scomposto nelle varie fonti di reddito, consiste nella fattispecie che più di tutte le altre contribuisce alla formazione della base imponibile.

Questo aspetto si evince in maniera chiara dai grafici elaborati dal Dipartimento delle Finanze, attraverso i dati rinvenuti nelle dichiarazioni dei redditi presentate dai

¹ L'art. 6 del TUIR, «Classificazione dei redditi», ne contiene l'elenco.

² INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, pp. 22-23; M.E.F., Nota metodologica «Ripartizione dell'IRPEF per le principali fonti di reddito», 2021.

³ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 15; M.E.F., *Bollettino delle entrate tributarie 2022, 2023*. Nell'anno 2022 le entrate totali del bilancio dello Stato sono state pari a 550.417 milioni di euro e gli incassi relativi alla quota dell'IRPEF sono ammontati a 208.361 milioni di euro.

⁴ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 16.

contribuenti⁵; infatti, la quota percentuale dei redditi di lavoro dipendente (nella quale rientrano anche le pensioni⁶) ammontava a 83,20% nell'anno d'imposta 2021 (vedi *Grafico 1*) e si è comunque sempre aggirata attorno all'80% anche negli anni precedenti (vedi *Grafico 2*). Mentre, le altre categorie reddituali non hanno nemmeno mai superato la soglia del 10% (vedi *Grafico 2*).

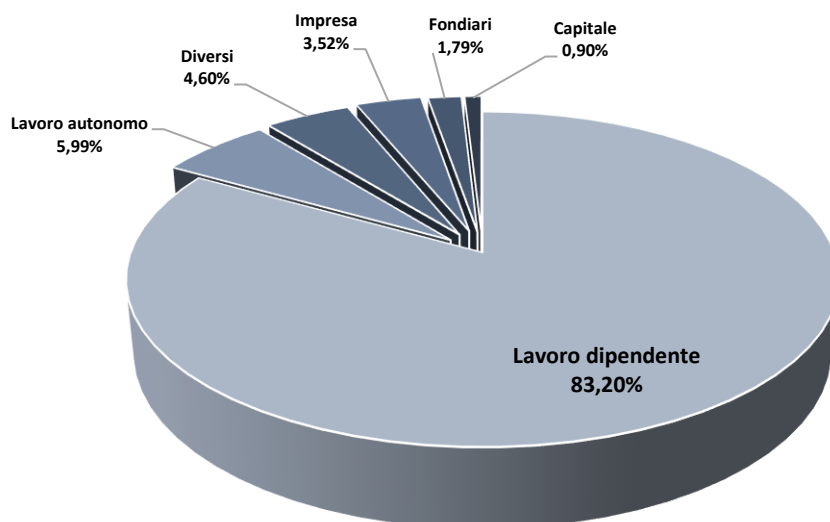


Grafico 1: Ripartizione dell'IRPEF per le principali fonti di reddito - Imposta totale ricalcolata anno d'imposta 2021⁷.

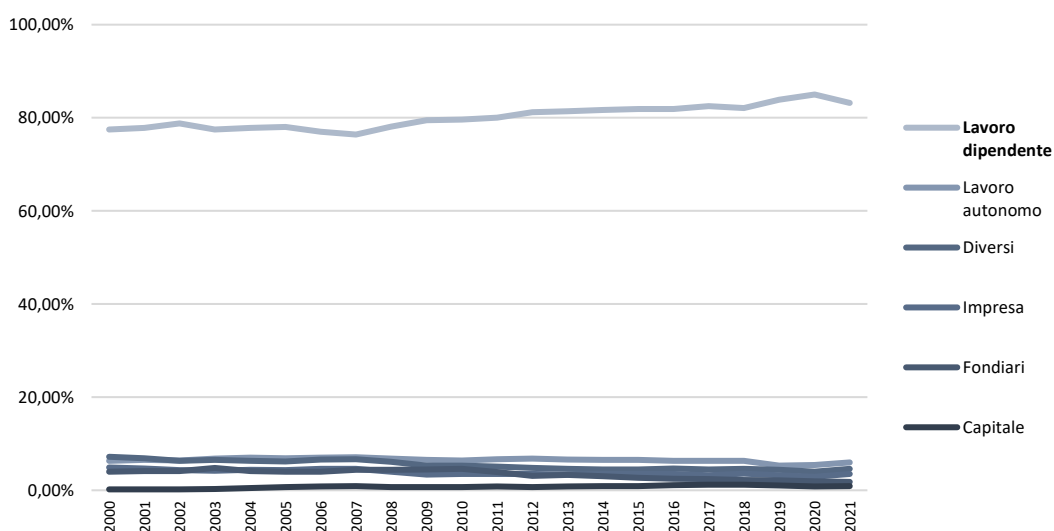


Grafico 2: Ripartizione dell'IRPEF per le principali fonti di reddito - Imposta totale ricalcolata serie storica anni 2000-2021⁸.

⁵ M.E.F., Nota metodologica «Ripartizione dell'IRPEF per le principali fonti di reddito», 2021.

⁶ L'art. 49, comma 2, del TUIR dispone che le pensioni di ogni genere rientrano tra i redditi di lavoro dipendente.

⁷ Grafico rielaborato da fonte: Dipartimento delle Finanze – Statistiche sulle dichiarazioni.

⁸ Grafico rielaborato da fonte: Dipartimento delle Finanze – Statistiche sulle dichiarazioni.

Quindi, siccome l'IRPEF dà un notevole impulso alle entrate tributarie erariali e contemporaneamente deriva per la maggior parte dal lavoro dipendente, si può affermare, per traslazione, che una corposa parte del gettito dello Stato proviene proprio dal reddito di lavoro subordinato; in altri termini, il reddito di lavoro dipendente è la principale fonte di entrate tributarie per lo Stato italiano. Dato questo contributo sostanziale risulta importante svolgere un'analisi e uno studio approfondito delle peculiarità della fattispecie reddituale.

1.2. **Disciplina generale e definizione**

La disciplina generale del reddito di lavoro dipendente è contenuta nel Capo IV, artt. 49-52, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

L'art. 49, comma 1, del TUIR definisce «redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri [...]». Pertanto, ai fini fiscali in via generale costituisce reddito di lavoro dipendente la ricchezza che trova causa nel rapporto individuato dall'art. 49 del TUIR.

La definizione tributaria appena menzionata riprende quella civilistica di lavoratore subordinato all'art. 2094 c.c.⁹ facendola propria sotto alcuni aspetti.

Nello specifico, il legislatore tributario evita sia di fare riferimento esplicito alla figura dell'imprenditore-datore di lavoro, indentificandolo genericamente con il termine «altri»; sia di distinguere tra «dirigenti, quadri, impiegati e operai¹⁰», ovvero tra «lavoro intellettuale» e «manuale», parlando di lavoratori con «qualsiasi qualifica»¹¹.

Mentre, l'elemento che accomuna entrambe le definizioni è la necessaria presenza di un rapporto di sottoposizione, quale «vero tratto identificativo della categoria in esame¹²».

⁹ Art. 2094 c.c. «È prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore».

¹⁰ Art. 2095 c.c. «I prestatori di lavoro subordinato si distinguono in dirigenti, quadri, impiegati e operai».

¹¹ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 136; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 839.

¹² MICCINESI M., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Digesto*, 1996, p. 20.

Il cosiddetto “vincolo di subordinazione” viene considerato l’elemento qualificante e tipico della tipologia reddituale¹³; ossia, l’assoggettamento del lavoratore al potere costante di intervento di tipo direttivo, disciplinare e di controllo del datore di lavoro con conseguente limitazione della sua autonomia funzionale, rappresenta il fattore che decide per l’inquadramento di una qualsiasi prestazione lavorativa nell’alveo della subordinazione¹⁴ ed allo stesso tempo permette di differenziarla dalla classe del lavoro autonomo: nel lavoro autonomo l’oggetto della prestazione è il risultato dell’attività; invece, nel lavoro subordinato è la «semplice messa a disposizione delle proprie energie lavorative¹⁵».

Oltre all’elemento principale, consistente nella «sussistenza di un vincolo di soggezione del lavoratore¹⁶», ovvero in supporto alla sua difficile identificazione in alcune particolari prestazioni lavorative; la giurisprudenza ha valorizzato altri indici e criteri sussidiari per constatare l’esistenza del vincolo di subordinazione ed accertare il rapporto dipendente¹⁷.

Si tratta della “dipendenza tecnica¹⁸”, del rispetto di un orario di lavoro prefissato, dell’assenza di rischio economico per il lavoratore, della continuità nell’espletamento della prestazione lavorativa e della corresponsione periodica di un compenso prestabilito. Il verificarsi di tutti questi elementi è sintomo di presenzialità del vincolo di subordinazione, vale a dire di realizzo di redditi di lavoro dipendente¹⁹.

La giurisprudenza, al fine di qualificare in positivo e delimitare il campo d’azione delle norme sul reddito di lavoro dipendente, ha individuato nel termine “predisposizione” l’indicatore cardine; perché la subordinazione consiste appunto da un lato nella predisposizione, in senso di programmazione, dei tempi, luoghi e modalità di

¹³ INTERDONATO M., *Lezioni sull’IRPEF*, Bari, 2022, p. 136; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 840.

¹⁴ Cfr. Trib. Cassino sez. lav., 17 maggio 2023, n. 393.

¹⁵ Cfr. App. Bari sez. lav., 26 gennaio 2023, n. 2226; Cfr. Trib. Cassino sez. lav., 27 aprile 2023, n. 335.

¹⁶ Cfr. App. Roma sez. lav., 11 maggio 2023, n. 1988.

¹⁷ Cfr. App. Roma sez. lav., 19 gennaio 2023, n. 97.

¹⁸ Il lavoratore è inserito nell’organizzazione dell’imprenditore, quindi non utilizza mezzi o strumenti propri.

¹⁹ Cfr. App. Roma sez. lav., 11 maggio 2023, n. 1988; Cfr. App. Roma sez. lav., 19 gennaio 2023, n. 97; INTERDONATO M., *Lezioni sull’IRPEF*, Bari, 2022, p. 137; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 841.

espletamento dell'oggetto della prestazione, ossia del lavoro, e dall'altro nel loro puntuale rispetto²⁰.

È opportuno, però, considerare talune particolari attività, nuove ed emergenti, ed i relativi protagonisti, ai quali le regole sopra elencate di *discrimen* tra il rapporto di lavoro subordinato e autonomo risultano essere di difficile applicazione: l'affermazione che il «vincolo di soggezione²¹» sia l'elemento distintivo ed essenziale, per fattispecie come i lavoratori agili o i *riders*, non è esaustiva al fine di identificare la sussistenza della subordinazione, perché i precetti in essa contenuti in parte non vengono soddisfatti²².

In merito allo *smart-working*, Famà (2022) afferma che «non vi è dubbio che la circostanza per cui l'attività lavorativa sia esercitata all'esterno dei locali aziendali non influisca sulla qualificazione dei relativi proventi come redditi di lavoro dipendente», in quanto si giungerebbe ad una conclusione divergente solo dimostrando l'inesistenza di eterodirezione²³.

Quindi, in generale, per sopperire a carenze legate alla debolezza dei rapporti con il datore e alla variabilità degli orari di lavoro, viene richiesta un'analisi che abbia riguardo a diversi criteri discrezionali, modellati sulla specificità dell'incarico conferito al lavoratore e sul modo di attuazione²⁴.

1.2.1. Il lavoro a domicilio

Il lavoro a domicilio a cui fa riferimento il TUIR all'art. 49 consiste nello svolgimento, per conto di una o più imprese²⁵, della prestazione nella propria abitazione o comunque in un luogo che non è di pertinenza dell'imprenditore²⁶. Da questa breve definizione si evince come difettino alcune caratteristiche peculiari proprie della categoria di reddito in esame, come il diretto e costante controllo dell'imprenditore sul lavoratore²⁷.

²⁰ Cfr. Trib. Roma sez. lav., 18 novembre 2022, n. 9731.

²¹ Cfr. App. Roma sez. lav., 11 maggio 2023, n. 1988.

²² INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 137; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 845.

²³ FAMÀ F., *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori "agili"*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, p. 2054.

²⁴ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 137; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 844.

²⁵ Il lavoro a domicilio reso direttamente per i consumatori è lavoro autonomo.

²⁶ Cfr. L. 877/1973, art. 1, comma 1; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 848.

²⁷ Cfr. Cass. civile sez. lav., 3 novembre 1995, n. 11431.

Il legislatore, alla luce degli ampi margini di autonomia per ovviare al problema di ostica individuazione del vincolo di subordinazione, al comma 1 dell'art. 49 del TUIR qualifica egli stesso il reddito prodotto lavorando a domicilio come appartenente al lavoro dipendente ed inserisce un esplicito rinvio recettizio alla normativa civilistica²⁸.

In particolare, in deroga alla statuizione di subordinazione contenuta all'art. 2094 del c.c., l'art. 1, comma 2, della Legge 877 del 1973 stabilisce che «la subordinazione [...] ricorre quando il lavoratore a domicilio è tenuto ad osservare le direttive dell'imprenditore circa le modalità di esecuzione, le caratteristiche e i requisiti del lavoro da svolgere [...]».

Pertanto, in tanto si potrà parlare di subordinazione giuridica in quanto sarà anche soltanto subordinazione tecnica: è uno speciale rapporto di lavoro subordinato basato su una nozione di subordinazione “attenuata”²⁹.

1.2.2. Altri redditi di lavoro dipendente

Ai sensi dell'art. 49, comma 2, del TUIR costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente³⁰ due particolari fattispecie che non hanno alcuna connessione immediata con i caratteri tipici finora descritti.

La lettera a) attrae nei redditi di lavoro dipendente «le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati³¹». Questa enunciazione sembra in prima istanza avere quasi un senso contraddittorio perché il presupposto per la percezione di un reddito da pensione è proprio la quiescenza di un rapporto di lavoro; in realtà, ciò è giustificato dall'esclusione dalla tassazione dei contributi previdenziali e assistenziali³² versati, invece, in costanza di rapporto di lavoro, in ottica di evitare una doppia imposizione. Ai fini del computo dei redditi è irrilevante la tipologia di rapporto di lavoro cessato e anche la tipologia di pensione ricevuta³³.

²⁸ Cfr. L. 877/1973, *Nuove norme per la tutela del lavoro a domicilio*; FAMÀ F., *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori “agili”*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, p. 2054; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 137; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 847.

²⁹ Cfr. Cass. civile sez. lav., 3 novembre 1995, n. 11431.

³⁰ Non sono redditi assimilati.

³¹ Art. 49, comma 2, TUIR.

³² Vedi *infra* paragrafo 1.3.3.

³³ Può trattarsi di pensione di vecchiaia, di anzianità o di reversibilità. INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 138; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, pp. 849-850.

La lettera b) include «le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile³⁴», ossia gli interessi nella misura legale sui crediti di lavoro e la rivalutazione monetaria determinati dal giudice nel momento in cui viene pronunciata una sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro³⁵, o comunque anche derivanti da un adempimento spontaneo del datore di lavoro o da una transazione³⁶.

1.2.3. I redditi assimilati art. 50 TUIR

L'art. 50, comma 1, del TUIR contempla, in varie lettere, dodici fattispecie reddituali e le assimila al reddito di lavoro dipendente, nonostante non soddisfino le caratteristiche specifiche, distintive e fondamentali dello stesso perché talvolta difettano del totale soddisfacimento del vincolo di subordinazione e talaltra, addirittura, dell'esecuzione di un'attività lavorativa alla base³⁷.

I redditi indicati alla lettera c-bis) dell'art. 50, comma 1, del TUIR, derivanti da collaborazioni coordinate e continuative, rappresentano la fattispecie più diffusa tra tutti i redditi assimilati individuati dal legislatore. Si tratta dei compensi percepiti in relazione agli incarichi di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica; alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili; alla partecipazione a collegi e commissioni; nonché in via generale quelli derivanti da rapporti di lavoro unitari e continuativi, eseguiti a favore di un determinato soggetto e caratterizzati dall'assenza del vincolo di subordinazione e dell'impiego di mezzi propri e da una retribuzione prestabilita non necessariamente sulla base delle ore lavorate³⁸.

Le lettere b) ed f), del medesimo articolo, considerano le indennità e i compensi a carico di terzi e dello Stato, percepiti dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in

³⁴ Art. 49, comma 2, TUIR.

³⁵ Art. 429, comma 3, c.p.c.

³⁶ Assolombarda, <https://www.assolombarda.it/>, *Il reddito di lavoro dipendente – Disciplina fiscale e adempimenti del sostituto d'imposta*, 21, 2021, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 850.

³⁷ TINELLI G., MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2022, pp. 126-127.

³⁸ A patto che il lavoro non rientri nei compiti del lavoratore dipendente o autonomo. Assolombarda, <https://www.assolombarda.it/>, *Il reddito di lavoro dipendente – Disciplina fiscale e adempimenti del sostituto d'imposta*, 21, 2021, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, pp. 154-156.

relazione a tale qualità e per l'esercizio di pubbliche funzioni, esclusi quelli che contrattualmente e legalmente prevedono il riversamento al datore di lavoro o allo Stato³⁹.

Tra gli altri redditi assimilati vi rientrano poi i compensi percepiti⁴⁰ dai lavoratori soci delle cooperative⁴¹: di produzione e lavoro, di servizi, agricole e di prima trasformazione di prodotti agricoli e della piccola pesca⁴²; le borse di studio conseguite sia per meriti scolastici, sia per specifiche situazioni reddituali, sia sulla base di altri presupposti, purché il beneficiario non si trovi nella posizione di dipendente del soggetto erogante⁴³; le remunerazioni dei sacerdoti⁴⁴; i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale⁴⁵; le indennità percepite per le cariche elettive⁴⁶; le rendite vitalizie e a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale⁴⁷; le prestazioni pensionistiche erogate nell'ambito della previdenza complementare⁴⁸; gli altri assegni periodici alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro⁴⁹; infine, i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili, fra cui anche le somme corrisposte ai c.d. "nonni vigile" per il servizio di vigilanza davanti alle scuole⁵⁰.

1.3. La determinazione del reddito: il principio di onnicomprensività

L'art. 51, comma 1, del TUIR sancisce i due principi centrali di determinazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente: il principio della onnicomprensività, secondo il quale costituisce reddito tutto il percepito dal dipendente

³⁹ La *ratio* di questa esclusione deriva dalla disposizione contenuta nell'art. 51, comma 2, lettera e), del TUIR, che specularmente prevede che questi particolari compensi, se riversabili, non concorrano alla formazione del reddito (vedi *infra* paragrafo 1.3.3).

⁴⁰ Entro il limite costituito dal salario corrente maggiorato del 20 per cento (art. 50, comma 1, lettera a), TUIR).

⁴¹ La cooperativa deve essere iscritta nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione, nel suo statuto devono essere indicati i principi della mutualità, che, di conseguenza, devono essere effettivamente rispettati (art. 50, comma 2, TUIR).

⁴² Art. 50, comma 1, lettera a), TUIR.

⁴³ Art. 50, comma 1, lettera c), TUIR.

⁴⁴ Art. 50, comma 1, lettera d), TUIR.

⁴⁵ Art. 50, comma 1, lettera e), TUIR.

⁴⁶ Art. 50, comma 1, lettera g), TUIR.

⁴⁷ Art. 50, comma 1, lettera h), TUIR.

⁴⁸ Art. 50, comma 1, lettera h-bis), TUIR.

⁴⁹ Art. 50, comma 1, lettera i), TUIR.

⁵⁰ Art. 50, comma 1, lettera l), TUIR.

in relazione al rapporto di lavoro, e il principio di cassa allargato (vedi *infra* paragrafo 1.4)⁵¹.

Il principio di onnicomprensività attribuisce alla fattispecie del lavoro dipendente un'enunciazione notevolmente estesa caratterizzata da una *vis attractiva*, che porta ad includere nella base imponibile ogni somma in denaro e bene in natura conferiti al dipendente e collegati in modo diretto o indiretto con il rapporto di lavoro; indipendentemente dal fatto che siano materialmente corrisposti dal datore o da un terzo e che vi sia la presenza o meno di un nesso sinallagmatico tra compenso e attività lavorativa⁵².

Quest'ampia portata dell'art. 51, comma 1, del TUIR viene, però, circoscritta da una serie di disposizioni derogative sia di carattere generale, sia contenute nei commi successivi che in leggi speciali, nonché da pronunce dell'Amministrazione finanziaria in materia. In particolare, l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 178/E del 2003 afferma chiaramente che, nonostante l'onniconcomprensività del concetto di lavoro dipendente, «non concorrono alla formazione della base imponibile le somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore (è il caso, ad esempio, degli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale)» e «non sono fiscalmente rilevanti, in capo al dipendente, le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro»⁵³.

Inoltre, la lettura del principio al suddetto articolo del Testo Unico dovrebbe essere svolta tenendo sempre a mente la Costituzione, in particolare l'art. 53: la combinazione del principio di capacità contributiva con il principio di onnicomprensività comporta un'importante delimitazione di quest'ultimo, con il risultato che tutto ciò che è privo di natura retributiva dovrebbe essere escluso dall'imponibile che, in conseguenza, sarebbe costituito solo da somme rappresentanti un nuovo arricchimento per il lavoratore, cioè espressive di capacità contributiva tassabile⁵⁴.

⁵¹ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 889.

⁵² FAMÀ F., *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori "agili"*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, p. 2055; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, pp. 139-140; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 893.

⁵³ Nonostante questa esplicita affermazione, come si vedrà nei prossimi paragrafi, è necessario studiare fattispecie per fattispecie.

⁵⁴ FAMÀ F., *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori "agili"*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, p. 2056.

1.3.1. Intassabilità delle reintegrazioni patrimoniali

L'art. 6, comma 2, del TUIR, in linea con il principio costituzionale, circoscrive il carico dell'art. 51, comma 1, del TUIR⁵⁵ stabilendo, con la stessa logica, che a prescindere da tutto deve trattarsi di reddito⁵⁶ e non di reintegrazione patrimoniale⁵⁷.

In altri termini, le somme percepite dal lavoratore dipendente a titolo risarcitorio concorrono alla formazione dell'imponibile soltanto se dirette a reintegrare un danno di mancato incasso di redditi (lucro cessante); mentre non sono tassabili se i proventi mirano a sanare un pregiudizio di natura diversa da quella reddituale, ossia nei casi in cui il bene giuridico colpito sia di tipo personale e, quindi, patrimoniale (danno emergente), anche in ragione all'interpretazione della reale volontà palesata dalle parti⁵⁸.

Ad esempio la sentenza della Cassazione n. 14842 del 10 maggio 2022 ha dichiarato non computabile nel reddito di lavoro dipendente il risarcimento del danno da perdita di "chance" di accrescimento professionale a causa dell'assenza di programmi e obiettivi incentivanti, perché considerato in questo specifico caso volto a ristorare un danno emergente, cioè un pregiudizio limitatamente patrimoniale e non suscettibile di natura reddituale.

In termini fondamentalmente affini la Suprema Corte con sentenza n. 28887 del 9 dicembre 2008, in accordo con numerose altre pronunce, ha stabilito che le somme riscosse dal lavoratore in via transattiva per aver subito esaurimenti di energie psicofisiche a seguito di lavoro straordinario prestato oltre l'orario massimo, ovvero, per danno biologico derivante da un demansionamento e da un atteggiamento oppressivo del datore di lavoro non sono imponibili⁵⁹.

1.3.2. Imponibilità dei rimborsi spese

Tra le ipotesi di esclusione dalla composizione del reddito bisogna poi comprendere, come somme che non rappresentano nuova ricchezza per il prestatore di

⁵⁵ Prevale sulla previsione dell'art. 17 del TUIR.

⁵⁶ Proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi.

⁵⁷ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 140; MICCINESI M., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Digesto*, 1996, pp. 3-4.

⁵⁸ Cfr. Corte Giustizia trib. II grado Napoli, (Campania) sex. XX, 20 febbraio 2023, n. 1305; BIANCHI L., *Le perdite di "chance" generano danni da risarcire fiscalmente non imponibili*, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 11, pp. 880, 886.

⁵⁹ BUSCEMA A., *Danno alla professionalità e all'immagine: il risarcimento non costituisce reddito imponibile*, in *Diritto e Giustizia online*, 2009, 0, p. 35.

lavoro, anche le erogazioni che il datore effettua per rifondere il lavoratore delle somme pagate per soddisfare un proprio interesse⁶⁰.

Quindi, in ragione del criterio di fondo di onnicomprensività secondo cui dovrebbe rientrare nel computo del reddito di lavoro dipendente ogni somma percepita è prevista una deroga. Segnatamente è necessario distinguere due tipologie di rimborsi spese: quelli diretti a coprire costi sostenuti nell'interesse privato del lavoratore e quelli nell'interesse esclusivo o predominante del datore di lavoro. Nel rispetto delle norme finora menzionate, solo nel primo caso assumono natura retributiva e rappresentano una ricchezza nuova imponibile; invece, nel secondo caso equivalgono ad una mera reintegrazione patrimoniale e, perciò, teoricamente non dovrebbero essere tassati⁶¹.

Sarebbe perciò opportuno che questo concetto precedesse la definizione di reddito imponibile dettata dall'art. 51 del Testo Unico con un effetto quasi discordante nei confronti del principio di onnicomprensività, poiché non sarebbe vero che qualsiasi somma corrisposta in relazione al rapporto di lavoro può considerarsi retributiva e dunque tassabile.

In questo senso vengono a costituirsi due tipologie di prestazioni: prestazioni con carattere retributivo e prestazioni con carattere risarcitorio: se al dipendente vengono attribuiti incarichi che implicano un esborso di spese superiori di quelle previste nella normalità dell'attività lavorativa, l'eventuale rimborso ha natura risarcitoria, non retributiva, e pertanto non sarebbe assoggettabile a tassazione⁶².

Ad oggi, però, la non tassabilità dei rimborsi spese con natura risarcitoria è argomento di discussione e, in linea generale, è smentibile *a contrariis* dal momento che, concretamente, solo una scarsa componente è esplicitamente esclusa, mentre la maggior parte viene ingiustamente tassata⁶³.

A dimostrazione di questa asserzione un esempio *ad hoc* riguarda le indennità per le trasferte, in merito alle quali è opportuno considerare tre variabili che identificano

⁶⁰ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 896; TINELLI G., MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2022, p. 134.

⁶¹ FAMÀ F., *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori "agili"*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, p. 2057.

⁶² Cfr. Cass. civile sez. trib., 26 maggio 1999, n. 5081.

⁶³ FAMÀ F., *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori "agili"*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, p. 2056; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 141.

diverse conseguenze reddituali in capo al dipendente e dunque diversi scenari di imponibilità dei rimborsi spese.

La prima consiste nell'individuare il luogo di dislocazione: le erogazioni relative a trasferte effettuate all'interno del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro (indipendentemente dalla dimensione del Comune⁶⁴) sono interamente tassate, con l'eccezione solo per le spese di trasporto qualora l'importo sia debitamente fondato su apposita documentazione rilasciata dal vettore pubblico; mentre quelle relative a trasferte extra-comunali hanno imponibilità parziale e variabile a seconda del sistema di rimborso che ha determinato la corresponsione, seconda variabile di rilievo.

Il legislatore del Testo Unico ha individuato tre sistemi di rimborso, l'uno alternativo all'altro; disciplinati all'art. 51, comma 5, del TUIR: analitico o a piè di lista, a *forfait* o tramite indennità forfettaria di trasferta e misto. Si precisa che la scelta del sistema di corresponsione è disgiunta per ogni trasferta e non è ammesso usare criteri diversi nell'ambito della medesima missione.

Infine, l'ultima variabile guarda alla natura delle spese da rimborsare: spese di vitto, spese di alloggio, spese di trasporto e/o viaggio o altre piccole spese (quali parcheggio, lavanderia dell'albergo, mance ai camerieri, ecc.) comunque sostenute in occasione della trasferta; a seconda della natura e del sistema di rimborso ogni spesa ha un diverso trattamento. In realtà gli indennizzi per le spese di viaggio e trasporto sono sempre calcolati analiticamente e dunque non concorrono mai alla formazione del reddito imponibile, se supportati da idonea documentazione; quindi, la differenza dei tre sistemi sta nel trattamento delle spese di vitto e alloggio (ad esempio ristorante ed albergo)⁶⁵.

1.3.2.1. *Il rimborso spese analitico*

La rifusione degli oneri di trasferta che segue la modalità analitica, o a piè di lista, calcola un rimborso spese effettivo e quindi non imponibile. In particolare, sia le spese di viaggio e trasporto sia le spese di vitto e alloggio sono esenti per l'intero se basate nella redazione di una dettagliata e accurata nota spesa da parte del dipendente fondata su esistenti scontrini fiscali, biglietti, ricevute, fatture e altri documenti utili.

⁶⁴ Cfr. Circolare, Ministero delle Finanze n. 326/E del 23 dicembre 1997.

⁶⁵ BRAGA R., *Fringe benefits e rimborsi spese 2023*, Redazione Fisco e Tasse, 2023; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 141; MIGLIORINI F., *Rimborsi spese dipendenti in busta paga: le regole*, in *Fiscomania*, 10 marzo 2022; <https://www.euroconference.it/>, Master Breve "Rimborsi spese e fringe benefits – fiscalità degli autoveicoli e novità 2024", gennaio 2024, a cura di Tozzi M. e Garrini F.

Inoltre, qualora vi siano rimborsi di altre minime spese, anche non documentate attestata dal dipendente, questi risultano non imponibili fino all'importo giornaliero di 15,49 euro⁶⁶.

L'eventuale corresponsione di un'indennità aggiuntiva al rimborso analitico concorre per l'intero nella formazione della base imponibile, indipendentemente dall'ammontare⁶⁷.

1.3.2.2. *Il rimborso spese forfettario*

Il sistema di rimborso tramite indennità forfettaria di trasferta consiste nell'erogazione al dipendente di una somma a *forfait* per ogni giorno di trasferta effettuato che include solo gli oneri di vitto e alloggio, in quanto le quote legate al viaggio e al trasporto sono comunque rimborsate analiticamente ed integralmente se sono presenti i giustificativi di spesa emessi dal vettore.

Quindi, la parte della franchigia giornaliera, o diaria, al netto delle spese di viaggio e trasporto, non eccedente il limite di 46,48 euro⁶⁸ non è soggetta a tassazione.

Questo limite si riduce ad un terzo, ossia ammonta a 30,99 euro, se alternativamente l'alloggio o il vitto sono forniti gratuitamente; mentre è ulteriormente ridotto a due terzi, 15,49 euro, se entrambi sono somministrati gratuitamente.

Questo sistema si distingue per essere il più semplice da gestire dal punto di vista amministrativo perché evita la raccolta di tutta la documentazione; allo stesso tempo bisogna tenere in considerazione lo svantaggio rappresentato dal limite di detassazione piuttosto basso, per cui facilmente valicabile⁶⁹.

1.3.2.3. *Il rimborso spese misto*

La modalità di rimborso misto prevede che il datore di lavoro eroghi l'indennità forfettaria di trasferta in aggiunta al rimborso a piè di lista delle sole spese di vitto o alloggio, ovvero di entrambe (in questo caso coincide con il sistema di rimborso analitico puro). L'indennità conseguita non concorre a formare il reddito sulla base degli stessi limiti del caso precedente, benché vitto e/o alloggio siano rimborsati analiticamente

⁶⁶ Elevato a 25,82 euro per le trasferte all'estero.

⁶⁷ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 141; <https://www.euroconference.it/>, Master Breve "Rimborsi spese e fringe benefits – fiscalità degli autoveicoli e novità 2024", gennaio 2024, a cura di Tozzi M. e Garrini F.

⁶⁸ Elevata a 77,47 euro per le trasferte all'estero.

⁶⁹ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 141; <https://www.euroconference.it/>, Master Breve "Rimborsi spese e fringe benefits – fiscalità degli autoveicoli e novità 2024", gennaio 2024, a cura di Tozzi M. e Garrini F.

piuttosto che forniti gratuitamente. Anche in questo metodo i rimborsi relativi a spese di viaggio e trasporto non concorrono a formare il reddito qualora siano rimborsati analiticamente⁷⁰.

1.3.2.4. I rimborsi chilometrici

Qualora il datore di lavoro rifonda il lavoratore dipendente delle spese legate all'utilizzo della propria vettura per recarsi nel luogo di lavoro, il rimborso, c.d. rimborso chilometrico, dovrebbe essere esente fiscalmente in quanto dovrebbe essere considerato un indennizzo per oneri sostenuti per conto dell'impresa.

Invece, ai sensi dell'art. 51, comma 5, del TUIR sono necessari due requisiti *sine qua non* per l'applicazione della regola di non imponibilità: *in primis* le spese devono essere supportate da idonea documentazione, ad esempio da ricevute del casello autostradale, biglietti di sosta per il parcheggio, scontrini di pubblici esercizi da cui si evinca il luogo raggiunto, ecc., *in secundis* la trasferta deve essere localizzata al di fuori del territorio comunale⁷¹. Quindi, l'eventuale rimborso della tratta casa-lavoro, se effettuata all'interno del comune di residenza, risulta sempre tassabile ad eccezione per i lavoratori privi di una sede fissa di lavoro come i corrieri⁷².

Inoltre, il rimborso chilometrico spettante al dipendente non può mai essere forfettario, ma deve venire calcolato dal datore di lavoro utilizzando le tariffe ACI, avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura⁷³.

[Tornando alla disamina dell'imponibilità dei rimborsi spese:] Per le indennità e le maggiorazioni disciplinate all'art. 51, comma 6 e 7, del TUIR (come le indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti, le indennità e le maggiorazioni dei trasfertisti, ecc.) la disposizione stessa stabilisce che non concorrono a formare il reddito

⁷⁰ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 141; <https://www.euroconference.it/>, Master Breve “Rimborsi spese e fringe benefits – fiscalità degli autoveicoli e novità 2024”, gennaio 2024, a cura di Tozzi M. e Garrini F.

⁷¹ Ipsos Quotidiano, 03/03/2022, Baghin Simone, *Rimborsi chilometrici per trasferta: da cosa dipende il trattamento fiscale*.

⁷² Cfr. Risposta ad interpello n. 106 del 2015.

⁷³ Cfr. Circolare, Ministero delle Finanze n. 326/E del 23 dicembre 1997.

nella misura del 50% del loro ammontare e comunque per un importo annuo complessivo non superiore a 1.549,37 euro⁷⁴, limite, anche questo, piuttosto basso⁷⁵.

Le indennità per le trasferte sono solo un'esemplificazione, però è possibile dare validità generale al concetto perché, comunque, anche le somme eventualmente erogate a titolo di rimborso per tutte le altre tipologie di spese anticipate dal dipendente sempre a vantaggio del datore di lavoro (ad esempio relative a connessione internet, energia elettrica, carta della stampante, pile della calcolatrice, sanitarie riferite a una malattia riconosciuta sorta da causa lavorativa, ecc.) nella prassi vengono tassate. L'ipotesi prevalente della loro imponibilità viene meno solo nel caso in cui il legislatore abbia individuato un metodo diretto a determinare oggettivamente la quota effettivamente riferibile all'uso nella sola utilità del datore di lavoro; ovvero, in assenza di specifiche disposizioni, siano state determinate con criteri di tipo non forfettario⁷⁶.

Ad esempio, l'Agenzia delle Entrate in una risposta ad istanza di interpello, riguardante l'assoggettabilità o meno del rimborso delle spese sostenute dai docenti per erogare la didattica a distanza, dispone che, in linea di massima, le somme rimborsate costituiscono reddito di lavoro dipendente, a meno che non vengano erogate sulla base di criteri analitici e documentalmente accertabili tesi a ricostruire i costi risparmiati dal datore di lavoro e sostenuti, invece, dal dipendente⁷⁷.

Lo stesso risultato si è riscontrato nelle risposte agli interpelli posti in essere in relazione ai rimborsi delle spese sostenute dai dipendenti in *smart-working* che sarebbero di competenza del datore di lavoro⁷⁸.

È così attestato come nella maggior parte dei casi i rimborsi spese sono imponibili a prescindere dalla circostanza che abbiano natura reddituale o risarcitoria.

⁷⁴ Elevato a 4.648,11 euro per i trasferimenti all'estero.

⁷⁵ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, pp. 142-143.

⁷⁶ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 896; MAURO A., *Escluso dall'IRPEF il rimborso spese del docente in DAD*, in *Informazione Fiscale*, 2022; MIGLIORINI F., *Rimborsi spese dipendenti in busta paga: le regole*, in *Fiscomania*, 10 marzo 2022.

⁷⁷ Cfr. Risposta ad interpello n. 798 del 2021.

⁷⁸ Cfr. Risposta ad interpello n. 314 del 2021, n. 328 del 2021, n. 371 del 2021; MONDINI A., *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 8-9, p. 852.

Questo ingiusto prelievo viene in parte giustificato dalla previsione contenuta all'art. 13 del Testo Unico che contempla una detrazione forfettaria per i lavoratori subordinati dall'imposta lorda delle spese di produzione del reddito⁷⁹.

1.3.3. Esclusioni dalla base imponibile

Nella seconda parte dell'art. 51 del Testo Unico vi è un elenco tassativo di redditi che sono per legge assoggettati ad un regime esonerativo, ossia esclusi dalla base imponibile.

Innanzitutto il legislatore individua i contributi previdenziali e assistenziali e i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore dipendente⁸⁰. Per i primi vi è un obbligo di versamento imposto dalla legge, mentre i secondi sono versati in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale⁸¹. La totale esclusione dalla tassazione dei contributi previdenziali e assistenziali è giustificata e sostituita dall'imponibilità delle pensioni⁸², invece, i contributi di assistenza sanitaria non concorrono alla formazione del reddito per un importo non superiore complessivamente a 3.615,20 euro.

Sono escluse dall'imponibile le somministrazioni di vitto erogate presso mense gestite dal datore di lavoro o da terzi senza limiti di spesa; i buoni pasto o *ticket restaurant* fino all'importo giornaliero complessivo di 4 euro se cartacei, 8 euro se elettronici, e le indennità sostitutive a favore dei lavoratori impiegati in cantieri edili, strutture temporanee o strutture prive di impianti e servizi di ristorazione fino all'importo giornaliero di 5,29 euro, verificando tale limite rispetto al valore nominale⁸³. L'evidenziazione del valore nominale porta a escludere la possibilità che queste prestazioni sostitutive della mensa aziendale rappresentino erogazioni in natura, dunque l'eventuale eccedenza non può essere assorbita dalla franchigia di esenzione prevista al

⁷⁹ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 899; TINELLI G., MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2022, pp. 133-134.

⁸⁰ Art. 51, comma 2, lettera a), TUIR.

⁸¹ Assolombarda, <https://www.assolombarda.it/>, *Il reddito di lavoro dipendente – Disciplina fiscale e adempimenti del sostituto d'imposta*, 21, 2021, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa.

⁸² Vedi *supra* paragrafo 1.2.2.

⁸³ Art. 51, comma 2, lettera c), TUIR.

comma 3 dell'art. 51 (vedi *infra*), bensì concorrerà alla formazione del reddito di lavoro dipendente⁸⁴.

Le prestazioni di servizi o le somme distribuite o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro per diversi servizi in ragione della loro utilità sociale: per il trasporto collettivo verso il luogo di lavoro; per l'acquisto degli abbonamenti dei mezzi di trasporto pubblico; per l'utilizzazione delle opere e dei servizi; per la fruizione dei servizi di educazione e istruzione, compresi i connessi servizi integrativi e di mensa; per la frequenza di ludoteche e centri estivi e invernali; per borse di studio; per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti; per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana (polizze “*long term care*”) o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie (“*dread disease*”)⁸⁵.

I compensi reversibili di cui all'art. 47, comma 1, lettere b) ed f) del TUIR, ossia le indennità e i compensi a carico di terzi e dello Stato, ricevuti dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità e per l'esercizio di pubbliche funzioni, che prevedono il riversamento al datore di lavoro o allo Stato⁸⁶.

Il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 2.065,83 euro, a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione⁸⁷.

Le somme, attestate dal datore di lavoro, trattenute al dipendente per oneri deducibili e detraibili⁸⁸.

Le mance percepite dai *croupiers*, ossia dagli impiegati tecnici dei c.d. “*casinò*”, direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi, costituiti all'interno

⁸⁴ Cfr. Risoluzione n. 26/E/2010.

⁸⁵ Art. 51, comma 2, lettere d), d-bis), f), f-bis), f-ter) e f-quarter), TUIR; <https://www.euroconference.it/>, Master Breve “Rimborsi spese e fringe benefits – fiscalità degli autoveicoli e novità 2024”, gennaio 2024, a cura di Tozzi M. e Garrini F.

⁸⁶ Art. 51, comma 2, lettera e), TUIR; vedi *supra* paragrafo 1.2.3.

⁸⁷ Qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione. Art. 51, comma 2, lettera g), TUIR; Assolombarda, <https://www.assolombarda.it/>, *Il reddito di lavoro dipendente – Disciplina fiscale e adempimenti del sostituto d'imposta*, 21, 2021, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa.

⁸⁸ Art. 51, comma 2, lettera h), TUIR.

della casa di gioco, nella misura forfettaria del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta⁸⁹. Questa norma, non suscettibile di applicazione analogica o estensiva, è derogatoria e speciale del principio generale per cui vi è tassazione integrale delle mance percepite dai dipendenti⁹⁰.

1.3.3.1. *Le mance ai dipendenti*

In linea generale le mance percepite dal dipendente, durante l'ordinario svolgimento delle proprie mansioni, «rientrano nell'ambito della nozione onnicomprensiva di reddito⁹¹» e sono pertanto integralmente sottoposte a tassazione ordinaria.

Vi sono una serie di decisioni prese dalla giurisprudenza che seguono e confermano questo orientamento comune in merito alla totale tassabilità delle mance erogate direttamente da parte dei clienti, ossia da parte di terzi, al personale dipendente senza che vi sia intervento del datore di lavoro.

Infatti, dalla lettura combinata delle disposizioni contenute agli artt. 49 e 51 del TUIR si evince il principio secondo cui tutti gli introiti del lavoratore subordinato che vedono nell'esistenza del rapporto di lavoro il necessario presupposto per la loro percezione costituiscono base imponibile IRPEF, a prescindere dalla presenza o meno di un sinallagma tra retribuzione e prestazione lavorativa, c.d. «nesso di causalità o principio di derivazione» che individua sia tutto ciò che costituisce retribuzione sia tutto ciò che anche casualmente si connette al rapporto di lavoro e che da esso deriva.

In riferimento a ciò non è, però, ravvisabile una responsabilità in capo al datore di lavoro per quanto riguarda il corretto ottemperamento dell'adempimento tributario che scaturisce dalla riscossione di queste somme, in quanto il titolare non può essere in grado di avere conoscenza degli effettivi importi eventualmente ricevuti dal dipendente a titolo di liberalità; perciò questo principio rischia di peccare di applicazione per via della difficoltà che il datore riscontra sia in relazione all'*an* che al *quantum* di tracciamento delle mance stesse⁹².

⁸⁹ Art. 51, comma 2, lettera i), TUIR.

⁹⁰ CARFAGNINI M., CAPOGROSSI F., *Incluse nel reddito imponibile le mance corrisposte dai clienti al lavoratore dipendente*, in *Corr. trib.*, 2021, 12, p. 1076.

⁹¹ Cfr. Cass. civile sez. trib., 30 settembre 2021, n. 26510.

⁹² CARFAGNINI M., CAPOGROSSI F., *Incluse nel reddito imponibile le mance corrisposte dai clienti al lavoratore dipendente*, in *Corr. trib.*, 2021, 12, pp. 1073-1078; FRANCESCHELLI R., *Onnicomprensività del reddito da lavoro dipendente: principio di derivazione e (inevitabile) tassazione delle mance*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, pp. 1419-1420.

La Legge di bilancio 2023 ha introdotto una deroga alla tassazione ordinaria⁹³ poiché disciplina un'imposta sostitutiva con aliquota del 5% per le mance corrisposte ai lavoratori impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande (quali alberghi, affittacamere, villaggi turistici, ecc.).

Il regime si applica solo ai titolari di reddito di lavoro dipendente che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello di percezione delle mance, non superano l'importo di 50 mila euro. La tassazione agevolata prevede una franchigia del 25% del reddito percepito nell'anno per le prestazioni di lavoro rese nel settore turistico-alberghiero e della ristorazione, ivi comprese le mance; ossia solo la parte delle mance eccedente tale limite viene sottoposta a tassazione ordinaria⁹⁴.

[Tornando alla disamina delle esclusioni dalla base imponibile:] Le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio della possibilità di rinuncia all'accredito contributivo al fine di incentivare la permanenza al lavoro dei soggetti che avevano maturato i requisiti per l'accesso al pensionamento per anzianità⁹⁵.

Altre particolari esclusioni sono contenute in leggi speciali. Tra queste, la differenza tra il valore normale e il prezzo di acquisto sostenuto dal datore di lavoro per le cessioni di *personal computer* nuovi, comprati dal datore medesimo per essere rivenduti al dipendente nello stesso anno di acquisizione e al prezzo di acquisto sostenuto dal datore⁹⁶.

Infine, al comma 3 dell'art. 51 è contenuta un'importante regola: non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore normale dei beni in natura e dei servizi ceduti e prestati, c.d. *fringe benefit*, dall'azienda ai dipendenti (anche se erogati ad un solo dipendente) se non superano nell'insieme l'importo pari a 258,23 euro nel periodo di imposta, prestando attenzione al fatto che se invece il valore è superiore al limite indicato

⁹³ Prende il posto del regime ordinario, dunque, è la tassazione applicata di regola dal datore di lavoro salvo espressa rinuncia scritta presentata dal lavoratore stesso.

⁹⁴ Seac – All-in, Settimana professionale, n. 19, 22/05/2024, Pirone Pasquale, *Tassazione mance in dichiarazione dei redditi*, pp. 14-17.

⁹⁵ Art. 51, comma 2, lettera i-bis), TUIR, questa disposizione non trova più applicazione a partire dal 2008; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 933.

⁹⁶ Cfr. D.l. 35/2005 convertito dalla L. 80/2005, art. 7, comma 3-ter «La cessione a corrispettivo pari a quello di acquisto di *personal computer* di nuova fabbricazione acquistati nello stesso esercizio della cessione, eventualmente con annessi relativi programmi di funzionamento, se attuata da imprese o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, in favore di lavoratori dipendenti, non dà luogo, ai fini delle imposte sul reddito, a presupposto di imponibilità per reddito in natura».

dal legislatore, lo stesso concorre interamente, e non per l'eccedenza, a tassazione. Rientrano in questa categoria dei c.d. “*benefit* di modico valore” ad esempio gli omaggi, le polizze assicurative stipulate nell'interesse del lavoratore dipendente, i buoni acquisto o i *vouchers*, gli accessori e gli indumenti da lavoro, i servizi di consulenza, i viaggi premio, ecc. A tal riguardo debbono essere considerati sia i beni il cui valore sia determinato in base al valore normale, sia in base a metodi convenzionali (vedi *infra* paragrafo 1.3.4)⁹⁷.

In merito a questo limite individuato dalla norma, negli ultimi anni si sono susseguiti una serie di provvedimenti (di cui si vedrà meglio nel prosieguo), non definitivi, amplificativi dei beni ammessi e della soglia di esonero: per gli anni 2020 e 2021 il limite era stato raddoppiato a 516,46 euro, per l'anno 2022 si era innalzato prima a 600 e poi a 3 mila euro, per il 2023 era stato mantenuto a 3 mila euro ma solo per i dipendenti con figli a carico, infine per il 2024 è stato abbassato a 2 mila euro per i dipendenti con figli fiscalmente a carico e innalzato (rispetto all'anno precedente) a mille euro per gli altri⁹⁸.

1.3.4. Disciplina delle erogazioni liberali e dei compensi in natura

L'osservanza del principio di onnicomprensività implica che nella formazione della base imponibile della categoria reddituale in esame siano compresi anche le erogazioni liberali e i compensi in natura ricevuti dal lavoratore subordinato⁹⁹ ed in genere rappresentanti un vantaggio accessorio in aggiunta all'ordinaria retribuzione corrisposta in denaro¹⁰⁰.

Questi *fringe benefit* in genere vengono monetizzati sulla base del rispettivo valore normale, di cui alle previsioni dell'art. 9, comma 3, del TUIR e possono essere erogati

⁹⁷ GUIDA A., MORGIA A., *Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti*, in *Fisco*, 2023, 4, p. 335; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 145; <https://www.euroconference.it/>, Master Breve “Rimborsi spese e fringe benefits – fiscalità degli autoveicoli e novità 2024”, gennaio 2024, a cura di Tozzi M. e Garrini F.

⁹⁸ MARIANETTI G., MASNATA M., *Limite di esenzione per i benefit nuovamente portato a 3.000 euro, ma non per tutti*, in *Fisco*, 2023, 23, pp. 2233-2235; NUCIBELLA D., *Limite fringe benefit a 3.000 euro*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 34, p. 39; SEPIO G., SBARAGLIA G., *Riforma dei redditi di lavoro dipendente: razionalizzazione delle tax expenditures e deducibilità delle spese, anche a forfait*, in *Fisco*, 2023, 22, p. 2126.

⁹⁹ Qualora nel complesso superino il limite di cui al comma 3 dell'art. 51 del TUIR e successive integrazioni.

¹⁰⁰ Cfr. Cass. civile sez. trib., 17 marzo 2020, n. 7377; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, pp. 145-147.

anche attraverso documenti di legittimazione, c.d. *voucher*; in formato cartaceo o elettronico riportanti un valore nominale¹⁰¹.

In particolare, la norma stabilisce che il valore normale del bene è rappresentato dal prezzo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stato di commercializzazione per prodotti uguali o simili, tenuto conto dei listini e delle tariffe del fornitore del bene o, in assenza, di quelli delle camere di commercio, al netto degli sconti d'uso (ossia considerando l'effettivo costo sostenuto dal datore di lavoro¹⁰²) e osservati i provvedimenti in vigore per detto bene, se soggetto a un regime di prezzi amministrati¹⁰³.

Al riguardo, bisogna precisare che il reddito da assoggettare a tassazione per il dipendente che riceve un *fringe benefit* è pari al valore normale solo se il bene o il servizio è ceduto, ovvero prestato, al dipendente gratuitamente; invece, qualora per la cessione o la prestazione sia richiesta la corresponsione di una somma, il valore imponibile si riduce alla differenza tra il valore normale e tale somma¹⁰⁴.

La regola di carattere generale di cui è informato l'art. 51, comma 3, del Testo Unico, incontra espresse deroghe nel secondo periodo del comma stesso e in quello successivo.

La prima è la già esaminata, vedi *supra* paragrafo 1.3.3, esclusione dalla base imponibile per le erogazioni liberali e i compensi in natura di modico valore; la seconda consiste in particolari modalità convenzionali basate su criteri speciali di determinazione del valore normale di specifici *fringe benefit* erogati dal datore di lavoro ed identificati al comma 4 del medesimo articolo¹⁰⁵.

¹⁰¹ Art. 51, comma 3-bis, TUIR.

¹⁰² Nella prassi commerciale accade che il datore di lavoro acquisisca dal fornitore beni o servizi a un prezzo ridotto rispetto al valore normale degli stessi. Qualora questi vengano ceduti ai dipendenti, può considerarsi imponibile, cioè valore normale di riferimento, il prezzo scontato che il fornitore ha praticato sulla base dell'apposita convenzione stipulata con il datore di lavoro. Risoluzione n. 26/E/2010.

¹⁰³ GUIDA A., MORGIA A., *Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti*, in *Fisco*, 2023, 4, pp. 333-334; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 946.

¹⁰⁴ Cfr. Circolare, Ministero delle Finanze n. 326/E del 23 dicembre 1997; risoluzione n. 202/E/2003.

¹⁰⁵ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 946.

Inoltre, alla luce di quanto riportato nella risoluzione n. 178/E del 2003¹⁰⁶, è interessante evidenziare un caso specifico in merito al quale l’Agenzia delle Entrate ha dato il suo parere sull’assoggettabilità di particolari beni. Si tratta di un’istanza di interpello posta in essere da un’azienda che occasionalmente omaggiava i propri dipendenti con prodotti di *merchandising*, quindi con finalità esclusivamente di *business, marketing*, promozione e diffusione dell’immagine aziendale. L’istante, ritenendo che i suddetti beni siano essenzialmente a beneficio della propria strategia commerciale più che dei singoli dipendenti chiede se possano considerarsi non rilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente. L’ufficio delle Entrate sostiene, invece, che per quanto questi omaggi siano utili alla strategia aziendale, in concreto soddisfano anche un’esigenza propria del lavoratore e rappresentano un arricchimento per lo stesso e, pertanto, non possono considerarsi erogati nell’esclusivo interesse del datore di lavoro¹⁰⁷.

1.3.4.1. Criteri di determinazione forfettaria del valore dei fringe benefit

I criteri speciali sono disciplinati all’ 51, comma 4, del TUIR ed hanno il fine di agevolare il dipendente in modo che abbia la possibilità di usufruire di una tassazione inferiore rispetto a quella che si sarebbe applicata in base al criterio generale del valore normale¹⁰⁸.

Tra i *fringe benefit* investiti di questa determinazione forfettaria del loro valore, vi sono innanzitutto gli autoveicoli aziendali, di nuova immatricolazione e di proprietà del datore di lavoro o acquisiti da terzi, concessi in uso promiscuo¹⁰⁹ al dipendente, indipendentemente dalla circostanza che l’utilizzo aziendale del veicolo sia prevalente o meno¹¹⁰.

A costituire base imponibile è l’importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato facendo riferimento al costo chilometrico di esercizio

¹⁰⁶ La stessa stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito imponibile le reintegrazioni patrimoniali e le erogazioni, comprese quelle erogate sotto forma di bene in natura, effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro.

¹⁰⁷ Cfr. Risposta ad interpello n. 89 del 2024.

¹⁰⁸ GUIDA A., MORGIA A., *Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti*, in *Fisco*, 2023, 4, p. 334.

¹⁰⁹ Per i veicoli ad uso esclusivamente personale del dipendente si applica la regola generale di determinazione del valore normale *ex art. 9, comma 3, del TUIR*. Mentre i veicoli ad uso esclusivamente aziendale non fanno sorgere alcuna obbligazione in capo al dipendente.

¹¹⁰ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 950.

desumibile dalle tabelle nazionali ACI (Automobile club d'Italia), in una percentuale che varia in un range compreso tra il 25% e il 60%, in base ai crescenti valori di emissione di anidride carbonica¹¹¹. Ne risulta che l'importo forfettario finale assoggettato a tassazione prescinde da qualsiasi valutazione degli effettivi costi d'impiego del mezzo e della reale percorrenza.

In secondo luogo il legislatore indica i prestiti concessi al dipendente dal datore di lavoro e i finanziamenti concessi da parte di terzi, con i quali il titolare ha stipulato una convenzione, a condizioni agevolate.

In questo caso si assume assoggettabile a tassazione la metà della differenza tra l'importo degli interessi calcolato sulla base del tasso ufficiale di riferimento vigente al termine di ciascun anno individuato dalla Banca Centrale Europea e l'importo degli interessi calcolato al tasso effettivamente applicato sugli stessi. Si evince, quindi, che in tanto vi sarà tassazione solo in quanto le condizioni del finanziamento siano più convenienti rispetto a quanto offerto sul mercato.

In terzo luogo vengono presi in considerazione i fabbricati dati in locazione, in uso o in comodato al dipendente, di proprietà o meno del datore di lavoro.

A riguardo la somma imponibile differisce in base alla circostanza che il fabbricato sia o meno iscritto in catasto. Se risulta iscritto nel registro bisogna tenere conto della differenza tra la rendita catastale del fabbricato, aumentata di tutte le spese inerenti, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Invece, qualora non vi sia iscrizione al catasto l'imponibile è determinato dalla differenza tra il valore del canone di locazione (o in mancanza quello determinato in regime di libero mercato) e quanto corrisposto dal dipendente per il godimento del fabbricato stesso. Se il fabbricato viene concesso al dipendente con obbligo di dimora, il valore imponibile si riduce al 30% della precalcolata differenza.

Infine, l'ultima fattispecie contemplata dall'art. 51, comma 4, riguarda i servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente dalle aziende ferroviarie al proprio dipendente e ai suoi familiari.

¹¹¹ La disposizione introduce un trattamento di maggior favore per i veicoli meno inquinanti a scapito di quelli maggiormente inquinanti.

Ebbene contribuisce a formare reddito l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro, stabilito con Decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per una percorrenza media convenzionale¹¹².

1.4. Le modalità di tassazione: il principio di cassa allargato

Oltre all'onnicomprendività precedentemente illustrata, il secondo principio cardine individuato dall'art. 51, comma 1, del Testo Unico è il principio di cassa «allargato» che considera comunque ricevuti nel periodo di imposta con una sorta di finzione giuridica, oltre ai redditi effettivamente percepiti nel dato anno fiscale, anche gli emolumenti materialmente corrisposti l'anno successivo del periodo di imposta a quello a cui si riferiscono, però entro il 12 gennaio, c.d. termine ultimativo¹¹³.

Si tratta di una parziale eccezione al principio di cassa tradizionale individuata dalla norma fiscale ma applicabile solamente agli importi che risultano essere comunque riferibili al periodo di imposta precedente; dunque, *a contrariis* non vi rientrano le erogazioni percepite dal lavoratore tra l'1 gennaio ed il 12 gennaio attinenti al periodo di imposta in corso al momento della percezione¹¹⁴. In merito l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il termine indicato non è prescrizionale, di conseguenza vi è inapplicabilità della norma che sancisce la proroga della scadenza differendola al primo giorno seguente non festivo¹¹⁵.

La *ratio* della norma è quella di consentire che anche l'ultimo stipendio di dicembre, pagato ovviamente nei primi giorni dell'anno successivo, confluisca comunque all'interno dei redditi dell'anno di attinenza dato che il principio di cassa prevede che il momento di discriminare da prendere come riferimento è quello in cui «il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore» (Circolare, Ministero delle Finanze n. 326/E del 23 dicembre 1997) indipendentemente dalla data di maturazione dell'incasso. In aggiunta, con questa regola il legislatore vuole evitare comportamenti elusivi di rinvio ai primi giorni del periodo

¹¹² GUIDA A., MORGIA A., *Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti*, in *Fisco*, 2023, 4, pp. 334-335; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 147; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, pp. 952-960.

¹¹³ RefiPraxim – Redazione fiscale, *Info Flash Fiscali*, 21/01/2020, Cirrincione Andrea, *Il principio di cassa allargato*, p. 1; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 147.

¹¹⁴ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022, p. 895.

¹¹⁵ Cfr. Circolare, Agenzia delle Entrate, n. 2/E del 15 gennaio 2003.

d'imposta successivo delle retribuzioni pertinenti all'ultimo mese dell'anno, per ragioni esclusivamente tributarie¹¹⁶.

1.4.1. L'istituto della sostituzione d'imposta

Il prelievo sui redditi di lavoro dipendente si realizza attraverso l'istituto della sostituzione d'imposta. Il datore di lavoro acquisisce lo *status* di sostituto d'imposta per il dipendente, in quanto ha il compito di prendere il posto del soggetto passivo nel rapporto con l'amministrazione finanziaria per l'adempimento dei relativi prelievi fiscali¹¹⁷.

Il procedimento di adempimento all'obbligazione tributaria che grava sui redditi di lavoro dipendente può essere schematizzato in due fasi distinte che vedono entrambe come protagonista il datore di lavoro, più che il dipendente stesso. Una prima fase di corresponsione periodica e una seconda fase di conguaglio.

Nello specifico, il datore di lavoro ad ogni periodo di paga trattiene una determinata quota, c.d. ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, dallo stipendio del dipendente e la versa allo Stato.

Successivamente, entro il 28 febbraio del periodo di imposta successivo, il datore di lavoro procede alla rideterminazione dell'imposta su base annua e casomai all'esecuzione del conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta¹¹⁸.

Quindi, la tassazione che viene effettuata durante il normale periodo di paga, attraverso le ritenute, ha carattere provvisorio in quanto definisce l'imposta su base mensile ed in relazione solamente ai redditi percepiti dal dipendente nel periodo di paga e calcola le detrazioni sulla base di un reddito annuo complessivo non effettivo. Ne risulta che l'importo delle ritenute compiute non coincida perfettamente con l'imposta realmente dovuta dal percipiente, per questo si rende necessaria la prosecuzione con una fase di conguaglio, caratterizzata da vari stadi.

Come prima operazione il datore di lavoro cumula tutte le retribuzioni mensili con tutte le altre somme corrisposte nel corso del periodo d'imposta (quali addizionali, mensilità aggiuntive, compensi pagati entro il 12 gennaio dell'anno d'imposta successivo, ecc.) al fine di determinare l'ammontare del reddito complessivo annuo, al netto delle somme

¹¹⁶ TINELLI G., MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2022, p. 135.

¹¹⁷ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 147.

¹¹⁸ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 147.

trattenute per oneri deducibili; individua l'IRPEF lorda applicando l'aliquota progressiva del rispettivo scaglione di reddito a questo importo così quantificato; calcola le detrazioni spettanti e, quindi, l'imposta netta complessiva. Infine, come ultimo step, confronta l'IRPEF netta con il totale delle ritenute operate per procedere al recupero, ovvero al rimborso, della differenza¹¹⁹.

1.4.2. *La tassazione separata*

L'art. 17, comma 1, del TUIR deroga al principio di cassa allargato per alcune particolari fattispecie di redditi, fra cui principalmente per la categoria reddituale di specie alla lettera a) il trattamento di fine rapporto ai sensi dell'art. 2120 c.c. in caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato e alla lettera b) gli emolumenti arretrati di lavoro dipendente di anni precedenti e «percepiti per effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti», ai quali si applica il regime di tassazione separata¹²⁰.

Questo regime, come si intuisce dallo stesso *nomen iuris*, va a determinare l'imposta separatamente rispetto agli altri redditi, pertanto non genera un cumulo che avrebbe provocato l'applicazione di aliquote progressive più elevate, penalizzando il percettore nell'anno di incasso relativamente a somme che potenzialmente erano maturate anche parecchi anni prima¹²¹.

In merito ai redditi di cui alla lettera a) la tassazione avviene applicando l'aliquota vigente al momento della percezione e corrispondente al TFR ricevuto, suddiviso per gli anni di maturazione e moltiplicato per dodici; ne risulta un vantaggio per i lavoratori con un'anzianità di servizio più elevata¹²².

Mentre per i redditi di cui alla lettera b) il prelievo consiste nell'applicazione all'ammontare percepito dell'aliquota IRPEF corrispondente alla media aritmetica del reddito degli ultimi due anni anteriori all'anno di percezione.

La giurisprudenza e la prassi chiariscono che, comunque, non possono essere considerati arretrati e, dunque assoggettabili a tassazione separata, gli emolumenti per i quali il ritardo

¹¹⁹ Seac – All-in, SO lavoro, 10/01/2024, Retribuzioni, contributi e imposte – aspetti fiscali, *Tabelle scaglioni IRPEF per il 2024; Aliquote e scaglioni IRPEF fino al 31 dicembre 2023*.

¹²⁰ Cfr. Comm. trib. reg. Trieste, (Friuli-Venezia Giulia) sez. I, 12 marzo 2018, n. 57.

¹²¹ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, pp. 48-49; MICCINESI M., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Digesto*, 1996, p. 53.

¹²² Ipsosa Quotidiano, 09/01/2024, Di Rosa Debhorah, *TFR: come si calcola e quando si eroga*, p. 3.

non è dovuto dalle cause individuate dall'art. 17, ma è ritenuto fisiologico alla natura del rapporto di lavoro dal quale derivano, in merito ai tempi tecnici o giuridici occorrenti.

Esempio di ciò possono essere i compensi corrisposti ai giudici tributari che richiedono particolari operazioni per la loro quantificazione e liquidazione con la conseguenza di allungamento delle tempistiche di erogazione; nel caso di specie se la percezione si verifica nell'anno successivo a quello di maturazione, ma entro il termine di 120 giorni, allora non sono qualificabili come redditi arretrati e contribuiranno a formare la base imponibile per il periodo d'imposta appena conclusosi¹²³.

Quindi, riassumendo, vi sono due circostanze che vedono l'applicazione del regime di tassazione separata per gli arretrati di lavoro dipendente in luogo della progressività delle aliquote.

La prima è di tipo giuridico e sopraggiunge quando intervengono nuove norme legislative, sentenze, nuovi provvedimenti amministrativi o contratti collettivi senza la stipula di accordi tra le parti di rinvio strumentale del pagamento delle somme spettanti; in tale caso non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine alle motivazioni del ritardo nella corresponsione.

L'altra, invece, deriva da oggettive situazioni di fatto, che impediscono il puntuale pagamento delle somme nel rispetto dei tempi impiegati dalla generalità dei sostituti d'imposta. Al riguardo si rende necessaria la valutazione sulle ragioni del ritardo, ossia sulla sua natura fisiologica o patologica¹²⁴.

In sintesi, la finalità della disposizione è quella di risparmiare al contribuente l'applicazione del più incisivo sistema della progressività delle aliquote, quindi evitare in capo allo stesso un pregiudizio lesivo della sua capacità contributiva¹²⁵.

1.5. Regimi fiscali agevolativi per l'attrazione di capitale umano in Italia

Molti Stati negli ultimi anni hanno implementato politiche fiscali volte ad attrarre nel proprio territorio sempre più c.d. «talenti globali» in possesso di un importante *know-*

¹²³ Cfr. Cass. civile sez. trib., 13 febbraio 2020, n. 3581; Comm. trib. reg., (Lombardia) sez. VII, 24 giugno 2020, n. 1226; Comm. trib. reg. Campobasso, (Molise) sez. II, 24 novembre 2020, n. 354; Comm. trib. reg. Campobasso, (Molise) sez. II, 20 luglio 2021, n. 327; Cass. civile sez. trib., 29 maggio 2023, n. 15071; risposta ad interpello n. 177 del 2020.

¹²⁴ Cfr. Risposta ad interpello n. 177 del 2020; LOVECCHIO L., *Disciplina IRPEF degli arretrati di lavoro dipendente*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, 7, pp. 611-612.

¹²⁵ Cfr. Comm. trib. reg. Trieste, (Friuli-Venezia Giulia) sez. I, 12 marzo 2018, n. 57; La Circolare Quotidiana, 07/02/2020, Fisco Passo per Passo, *Emolumenti arretrati – tassazione separata*.

how introvabile sul mercato del lavoro. Infatti, questa categoria di lavoratori si caratterizza per l'elevata qualificazione professionale che elide ogni possibile difficoltà nel trovare un'occupazione e, di conseguenza, fa sì che questi soggetti possano permettersi la scelta di insediarsi nel Paese che garantisce loro le migliori condizioni.

Nel caso italiano l'obiettivo primario consiste nel trovare una soluzione alla “fuga dei cervelli”, ossia all'esodo di soggetti nativi che si distinguono per il possesso di peculiari conoscenze acquisite anche durante il periodo di permanenza estera; quindi, incentivare il rimpatrio dei talenti nazionali emigrati per via di problematiche legate probabilmente alla stagnazione dei salari e ad offerte di lavoro precarie e poco appetibili rispetto a quelle del *competitor* esteri.

In particolare, il legislatore italiano riconoscendo l'importanza della tassazione come variabile discriminante ha implementato varie misure tributarie agevolative nel corso dell'ultimo decennio, rivolte ai lavoratori che hanno mantenuto la propria residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda del regime interessato, e che successivamente abbiano effettivamente provveduto allo spostamento della residenza fiscale in Italia. Segnatamente, quelle che interessano i neo-residenti, docenti e ricercatori e i c.d. lavoratori “impatriati”¹²⁶.

1.5.1. Neo-residenti

La norma di favore è stata introdotta dalla Legge di bilancio 2017 (L. 232/2016) e investe quei soggetti che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia dopo aver maturato una duratura esperienza all'estero, pari ad almeno 9 dei 10 periodi di imposta ante trasferimento.

Il regime è esercitabile su opzione con durata massima di 15 anni e consiste nella possibilità di pagare in un'unica soluzione un'imposta sostitutiva forfettaria dell'IRPEF di 100 mila euro annui (25 mila euro per ciascun eventuale familiare a cui venga estesa l'opzione) sui redditi prodotti all'estero.

¹²⁶ Cfr. Circolare, Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23 maggio 2017; CALDERONE P., NAPOLITANO G., *Gli incentivi fiscali per l'attrazione di capitale umano in Italia*, in *Fisco Oggi – l'Agenzia informa*, febbraio 2018, p. 4; PIZZO FERRATO A., *Gli incentivi volti a favorire il rientro e lo stabilimento dei lavoratori altamente qualificati in Italia*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 7, pp. 668-669.

Data l'entità dell'imposta sostitutiva si evince come risulti conveniente solamente per soggetti altamente facoltosi, con elevata capacità reddituale in quanto proprietari di redditi ingenti¹²⁷.

1.5.2. Docenti e ricercatori

Ai sensi dell'art. 44 del Decreto legge n. 78 del 2010, le figure che ricoprono il ruolo di docenti e ricercatori e trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia possono godere di una tassazione ridotta del 90% dei redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia per lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca.

Gli incentivi hanno una durata di 4 anni e spettano a coloro che hanno un titolo di studio universitario o equiparato, sono stati residenti all'estero non occasionalmente ed ivi hanno svolto documentata attività di ricerca o docenza e svolgono attività di docenza e ricerca in Italia. Per accedere al regime speciale è necessario compilare un'apposita richiesta scritta auto-certificativa al proprio datore di lavoro di natura dichiarativa in merito al soddisfacimento e possesso di tutte le prerogative richieste, contenente la data di rientro in Italia oltre alle generalità.

Tale agevolazione, sebbene non quanto quella riservata ai neo-residenti, risulta essere comunque limitata in quanto comprende una categoria soggettiva parecchio circoscritta, escludendo una rilevante serie di altri soggetti talentuosi¹²⁸.

1.5.3. Lavoratori "impatriati"

Il Decreto legislativo n. 147 del 2015, detto "Decreto internazionalizzazione" all'art. 16 «Regime speciale per lavoratori impatriati» introduce un regime agevolativo per i lavoratori che decidono di trasferire la propria residenza in Italia con la duplice finalità di favorire il rientro di risorse umane e forza lavorativa e di richiamare ulteriore reddito imponibile nel territorio nazionale per sostenere la crescita del Paese in termini di sviluppo tecnologico, scientifico, economico e culturale. Tale regime ha sostituito quello

¹²⁷ CALDERONE P., NAPOLITANO G., *Gli incentivi fiscali per l'attrazione di capitale umano in Italia*, in *Fisco Oggi – l'Agenzia informa*, febbraio 2018, pp. 13-20; INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 56; PIZZO FERRATO A., *Gli incentivi volti a favorire il rientro e lo stabilimento dei lavoratori altamente qualificati in Italia*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 7, p. 671.

¹²⁸ Agenzia delle Entrate, <https://www.agenziaentrate.gov.it/>; CALDERONE P., NAPOLITANO G., *Gli incentivi fiscali per l'attrazione di capitale umano in Italia*, in *Fisco Oggi – l'Agenzia informa*, febbraio 2018, pp. 6,7,11,12; PIZZO FERRATO A., *Gli incentivi volti a favorire il rientro e lo stabilimento dei lavoratori altamente qualificati in Italia*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 7, p. 670.

dei “contro-esodati” che operava pressoché nella stessa ottica di avvantaggiare dal punto di vista fiscale alcuni lavoratori dipendenti in possesso di determinati requisiti oggettivi e soggettivi¹²⁹.

Segnatamente il sistema in vigore consiste in una tassazione agevolata, in termini percentuali¹³⁰, del reddito di lavoro prodotto in Italia, temporanea con durata pari ad un quinquennio: a partire dal periodo di imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell’art. 2 del TUIR, e per i quattro successivi¹³¹.

L’articolo di riferimento è stato più volte oggetto di riforme, in particolare ha subito un importante ridimensionamento apportato dall’art. 5 «Rientro dei cervelli» del Decreto legge n. 34 del 2019¹³², c.d. “Decreto crescita”, legato ad un generale allargamento e appianamento delle condizioni di accesso al regime¹³³: infatti, nella sua versione originaria la norma puntava a incentivare il trasferimento in Italia di persone da impiegare per un tempo medio-lungo in imprese residenti dove avrebbero sicuramente fatto la differenza grazie al ricco bagaglio di conoscenze che si portavano appresso; segnatamente sia il rientro di italiani espatriati con titoli accademici sia l’arrivo di stranieri dotati tecnicamente e personalmente¹³⁴.

L’effetto delle riforme poste in essere fino al 2023 è stato sicuramente quello di estenderne l’ambito di applicabilità, ma allo stesso tempo ha causato un interesse indistinto per qualsiasi lavoratore, sia esso qualificato o meno, assunto da un datore di lavoro italiano o meno (nomadi digitali, vedi *infra* paragrafo 1.5.3.2), perdendo l’intento iniziale di attrarre nel territorio dello Stato i “cervelli”¹³⁵.

¹²⁹ LEO M., *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021, 7, pp. 624-629.

¹³⁰ Nel 2023 concorrevano alla formazione del reddito complessivo il 30% dell’ammontare dei redditi di lavoro dipendente, percentuale riducibile al 10% qualora la residenza venisse trasferita in una delle regioni del Mezzogiorno.

¹³¹ Cfr. D.lgs. 147/2015, art. 16, comma 3; risposta ad interpello n. 492 del 2019.

¹³² Cfr. D.l. 34/2015 convertito dalla L. 58/2019.

¹³³ Oltre che una eventuale possibile proroga di ulteriori 5 anni del periodo agevolabile, in presenza di specifici requisiti stabiliti dalla legge.

¹³⁴ Nel 2024 il regime è stato nuovamente revisionato, ma in maniera restrittiva, dal Decreto legislativo n. 209 del 2023 in attuazione della Delega fiscale (vedi *infra* Capitolo IV). In questa analisi vengono descritte le peculiarità che caratterizzavano il regime prima dell’introduzione di quest’ultima Riforma.

BENEDETTO M., *Come usufruire dell’agevolazione “impatriati”*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 25, p. 39; RefiPraxim – Redazione fiscale, *La Circolare Quotidiana*, 26/11/2019, Fisco Passo per Passo, *Regime degli impatriati – Chiarimenti dell’Agenzia*, pp. 4-5.

¹³⁵ MONDINI A., *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 8-9, p. 863; PIZZOFERRATO A., *Gli incentivi volti a favorire il rientro e lo*

1.5.3.1. *Ambito soggettivo*¹³⁶

L'art. 16, comma 1, del d.lgs. 147/2015 alle lettere a) e b) qualifica come destinatari i lavoratori dipendenti, tanto italiani quanto di nazionalità straniera, che non hanno risieduto in Italia nei due periodi di imposta precedenti il rimpatrio e che si impegnano a permanervi per almeno due anni, svolgendo attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano¹³⁷.

L'attività lavorativa deve consistere in una nuova, in particolare nella fattispecie del distacco all'estero deve derivare dalla stipula di un nuovo contratto di lavoro, diverso da quello in essere in Italia; infatti il regime degli "impatriati" non trova applicazione nel caso in cui il lavoratore rientri in Italia presso il medesimo datore di lavoro e in costanza del medesimo contratto. Ad esempio, dovrebbe esservi un'assunzione che ricopra un ruolo aziendale superiore e che dimostri la mancanza di continuità con la precedente posizione lavorativa, anche in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero¹³⁸.

Al suddetto regime possono accedervi anche i cittadini italiani non iscritti all'A.I.R.E. (Anagrafe italiani residenti all'estero) purché abbiano risieduto all'estero ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi¹³⁹.

1.5.3.2. *Lavoratori in smart working, c.d. nomadismo digitale*

In base alle interpretazioni date dalla prassi amministrativa anche i lavoratori che svolgono la loro attività da remoto, ossia i contribuenti che si trasferiscono in Italia purché continuando a svolgere l'attività lavorativa alle dipendenze dell'azienda straniera in modalità di *remote working*, possono avvalersi della parziale detassazione dei redditi a partire dal periodo d'imposta in cui avviene lo spostamento in Italia¹⁴⁰.

stabilimento dei lavoratori altamente qualificati in Italia, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 7, p. 671.

¹³⁶ Disciplina valida fino al 2023.

¹³⁷ Deve essere ravvisato un nesso di collegamento tra il momento di trasferimento della residenza in Italia e l'inizio del rapporto di lavoro.

¹³⁸ FERRANTI G., *L'ambito soggettivo del regime degli "impatriati": i problemi aperti e le prospettive di riforma*, in *Corr. trib.*, 2023, 8-9, pp. 714-716.

¹³⁹ Agenzia delle Entrate, <https://www.agenziaentrate.gov.it/>.

¹⁴⁰ MONDINI A., *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 8-9, p. 862; PIZZO FERRATO A., *Gli incentivi volti a favorire il rientro e lo stabilimento dei lavoratori altamente qualificati in Italia*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 7, pp. 672-673.

Capitolo II Criticità nella tassazione dei redditi di lavoro dipendente

2.1. Breve *excursus* sulla storia della tassazione dei redditi di lavoro dipendente

La tassazione dei redditi di lavoro dipendente è da sempre una delle priorità del legislatore essendo che la categoria reddituale riveste il ruolo di principale fonte di risorse economiche per l'erario (vedi *supra* Capitolo I, paragrafo 1.1)¹⁴¹.

In particolare, la storia tributaria dell'IRPEF ha visto un primo significativo cambiamento nel 1983 con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge n. 53 del 1983 di conversione del Decreto legge n. 953 del 1982, che all'art. 3 dispose la riduzione della numerosità degli scaglioni, da 32 a 9; inoltre, al fine di bilanciare l'effetto di questo taglio drastico e, dunque, di mantenere comunque una certa progressività dell'imposizione, introdusse contestualmente una serie di detrazioni decrescenti nel reddito; l'esito complessivo fu quello di rendere poco trasparente il sistema, in quanto il contribuente non era più in grado di capire, sulla base delle sole aliquote legali, quante imposte dovesse pagare per ogni euro in più guadagnato¹⁴².

Nonostante nel corso dei successivi anni si abbia assistito ad una continua emanazione di norme, prassi e giurisprudenza volta a chiarire la qualificazione e quantificazione del reddito di lavoro dipendente, anche al fine di ridurlo e/o renderlo più giusto; l'effetto ottenuto è stato l'opposto essendo che nella maggior parte dei casi le modifiche apportate avevano carattere temporaneo, frammentario e contingente, oltre che scervro da una fase di studio preliminare adeguata, tanto da impedire il raggiungimento dell'efficacia, dato invece da una disciplina unitaria, e gravare ancor più in termini di complessità del sistema¹⁴³.

Inoltre, l'articolata materia in esame incontra delle aggravanti nello scenario odierno legate principalmente ad un livello di inflazione ben oltre il parametro obiettivo del 2% imposto dalla Banca Centrale Europea, BCE¹⁴⁴.

¹⁴¹ ANASTASIA B., *Chi paga l'Irpef*, in *Fisco*, 2022.

¹⁴² BORDIGNON M., *Irpef: prove di riforma strutturale*, in *Fisco*, 2021.

¹⁴³ DEL FEDERICO L., *La crisi dell'Irpef ed i tentativi di riforma: quel che resta della XVIII legislatura*, in *Supplemento online a Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, p. 554; MARIANETTI G., MASNATA M., *Limite di esenzione per i benefit nuovamente portato a 3.000 euro, ma non per tutti*, in *Fisco*, 2023, 23, p. 2235.

¹⁴⁴ Banca d'Italia, <https://economiepertutti.bancaditalia.it/>.

Dunque, alla luce delle attuali e future necessità, il legislatore deve avere ben presente i reali margini di manovra all'interno dell'imposizione sui redditi affinché il suo scopo ultimo sia quello di porre in essere una Riforma fiscale definitiva, per quanto possibile, che rispetti la Costituzione italiana e che sia in grado di far fronte alle nuove criticità emerse e a quelle che da sempre hanno caratterizzato i redditi di lavoro dipendente.

Nel frattempo, in attesa di un intervento risolutivo finale di questo tipo, per l'anno 2024 sono state apportate delle modifiche all'Imposta personale sui redditi e, quindi, alla tassazione che grava sui redditi di lavoro dipendente che prevedono principalmente una leggera rimodulazione della struttura degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni spettanti (vedi *infra* Capitoli III e IV).

2.2. La Costituzione italiana come mantra

La Costituzione italiana e i rispettivi articoli rappresentano una sorta di fondamentali per tutto il diritto.

Tra tutti la disposizione contenuta all'art. 53, comma 2¹⁴⁵, è considerata una delle più importanti in quanto sancisce la necessità di assegnare all'intero sistema tributario la caratteristica della progressività, ossia far sì che l'incidenza percentuale del prelievo sia maggiore all'aumentare del reddito imponibile in un'ottica di raggiungimento dell'equità verticale.

La progressività nella teoria è un giusto concetto al fine di perseguire i principi di capacità contributiva, solidarietà e uguaglianza agli artt. 53, comma 1¹⁴⁶, 2¹⁴⁷ e 3¹⁴⁸ della Costituzione; al contrario, nella pratica e ancora più in situazioni inflazionistiche come quella attuale, provoca una serie di complicazioni per i lavoratori dipendenti per le quali è necessario trovare una soluzione¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Art. 53, comma 2, Costituzione «Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

¹⁴⁶ Art. 53, comma 1, Costituzione «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva».

¹⁴⁷ Art. 2 Costituzione «La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale».

¹⁴⁸ Art. 3 Costituzione «Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali».

¹⁴⁹ BERLIRI C., *Equità e progressività dell'imposizione: ripensando il sistema tributario*, in *Periodico ufficiale dell'A.N.T.I.*, 2020, 1, pp. 131-132; FALSITTA G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2022, pp. 71-72.

2.2.1. Regimi agevolativi: un pericolo per l'art. 53 della Costituzione

La messa in pratica del dettato costituzionale appare ormai solo formale e garantita solamente dall'Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche e, per la maggior parte, unicamente dall'imposizione che grava sui redditi di lavoro dipendente, nonostante anche questi siano minacciati da numerose fattispecie reddituali che vengono sottratte dal regime generale per scontare esenzioni, agevolazioni (come nei *fringe benefits*) o imposte sostitutive con aliquote proporzionali (come nei regimi fiscali agevolativi per l'attrazione di capitale umano in Italia).

Questi sistemi speciali, sempre più in aumento negli anni, sono ormai divenuti insostenibili perché determinano una corposa erosione della base imponibile, oltre al fatto che sono ingiusti nei confronti di quei contribuenti che, invece, rimangono ancora sottoposti al regime "normale".

A tal proposito, gli autori Liberati e Paradiso (2023) scrivono che si potrebbe quasi parlare di IRPEF come imposta speciale sui redditi di lavoro dipendente, ossia di un'inversione dei ruoli che vede l'Imposta personale lasciare la parte di protagonista in risposta alla moltiplicazione dei regimi sostitutivi che hanno sottratto materia imponibile dalla progressività¹⁵⁰.

La ricercata soluzione dovrebbe consistere in una sostanziale Riforma della tassazione dei redditi di lavoro dipendente, ma in generale dell'IRPEF, che stia sempre all'imprescindibilità della progressività del prelievo, sancita all'art. 53 della Costituzione, ed anzi proceda in una direzione che ne amplifichi l'effettività, magari puntando nuovamente sulla generalità di azione dell'Imposta personale, al fine di valorizzare anche i principi di solidarietà e uguaglianza che il principio stesso di progressività promuove, oltre che dare una maggiore trasparenza all'intero sistema tributario¹⁵¹.

Dunque ragionando in termini di Riforma l'obiettivo deve operare sicuramente nel rispetto del principio di equità verticale visto come mezzo per distribuire equamente su tutti i contribuenti l'onere della spesa pubblica. Però, per concretizzare ciò, il *modus operandi* dell'obiettivo deve prima pensare ad una generale razionalizzazione dei sistemi che consentono a molti contribuenti di sottrarsi al pagamento dell'Imposta progressiva al

¹⁵⁰ LIBERATI P., PARADISO M., *Mito e realtà dell'imposta progressiva*, in *Fisco*, 2023; STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla flat tax: prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016, p. 14.

¹⁵¹ BERLIRI C., *Equità e progressività dell'imposizione: ripensando il sistema tributario*, in *Periodico ufficiale dell'A.N.T.I.*, 2020, 1, pp. 131-132.

fine di passare da una progressività teorica a una progressività effettiva e ridurre il proliferare di casistiche caratterizzate da redditi di uguale ammontare, che fruiscono di identici servizi pubblici, ma che sopportano discipline fiscali ben differenti tra loro¹⁵².

2.3. L'inflazione e il fenomeno del *fiscal drag*

L'inflazione è il termine che indica l'aumento generalizzato dei prezzi con l'effetto di diminuire il potere d'acquisto della moneta e, quindi, la capacità contributiva delle persone fisiche¹⁵³.

Il ritorno dell'inflazione nella misura del 6%¹⁵⁴ negli ultimi tempi abbinato al sistema di tassazione progressivo italiano sfocia automaticamente per i dipendenti nel verificarsi del fenomeno del drenaggio fiscale, c.d. *fiscal drag*.

Infatti, la reazione istintiva all'incremento dell'inflazione, al fine di mantenere invariato il potere d'acquisto dei lavoratori dipendenti, consiste nell'aumento proporzionale di relativi salari e stipendi lordi; questo aumento è però solo nominale in quanto viene eroso dal peso delle imposte e talvolta dall'applicazione di un'aliquota superiore. Tanto è vero che la progressività dell'Imposta sul reddito dei lavoratori dipendenti, ed in generale sui redditi soggetti ad IRPEF, non è caratterizzata da meccanismi automatizzati di adeguamento del reddito all'inflazione che permettano di detassare gli aumenti reddituali esclusivamente nominali¹⁵⁵.

Quindi, in un primo momento l'incremento dello stipendio rappresenta un vantaggio per i lavoratori che apparentemente percepiscono così un reddito superiore, però parallelamente al momento del prelievo potrebbe rivelarsi vano in quanto la percezione di un reddito superiore comporta una maggiore tassazione che addirittura potrebbe aggravarsi ulteriormente qualora dipendesse dalla ricaduta in uno scaglione d'imposta più elevato¹⁵⁶.

Questo effetto collaterale è una conseguenza inevitabile del funzionamento dell'Imposta personale che nel rispetto dell'art. 53 della Costituzione prevede aliquote tanto più elevate quanto più elevati sono i redditi.

¹⁵² LIBERATI P., PARADISO M., *Mito e realtà dell'imposta progressiva*, in *Fisco*, 2023.

¹⁵³ Banca d'Italia, <https://economiepertutti.bancaditalia.it/>.

¹⁵⁴ Ministero dell'Economia e delle Finanze, <https://www.mef.gov.it/>.

¹⁵⁵ INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022, p. 27.

¹⁵⁶ FAVERO L., *Fiscal drag: cos'è e quanto impatta sui conti pubblici*, in *OCPI*, 2022.

Per mitigare il tendenziale e doloso aumento della pressione tributaria si rendono assolutamente necessari interventi specifici da parte del legislatore¹⁵⁷.

Negli anni si sono susseguiti una serie di provvedimenti volti principalmente alla rideterminazione degli scaglioni di reddito (tra cui la già citata riduzione della loro numerosità, che sta proseguendo in maniera graduale negli ultimi anni) e delle detrazioni spettanti, tanto che nello scenario inflazionistico attuale non si sta verificando una «spirale prezzi-salari¹⁵⁸» così nociva come quella che aveva connotato la crisi degli anni settanta e ottanta¹⁵⁹.

Bisogna precisare però che questo tipo di interventi è diretto a eliminare le più evidenti ingiustizie di una curva della progressività che ormai è obsoleta, dunque operano solo a livello superficiale piuttosto che incidere direttamente alla base, per stroncare le problematiche sul nascere.

Per tutto il 2023, per gli anni precedenti, ed al momento anche per il 2024, si sono succedute una serie di disposizioni “a tempo determinato”, fra cui quelle connesse all’allentamento dei limiti di utilizzo degli strumenti *welfare* non computabili nel reddito imponibile e/o contraddistinti da regimi fiscali di favore (vedi *infra* Capitoli III e IV). Però, la normativa di settore si è appunto formata per successive “sedimentazioni” temporali ed appare quindi molto frastagliata tanto che è disciplinata in più norme che specificano vari limiti e tecnicismi.

Dunque, l’obiettivo del Riformatore deve essere duplice: aspirare ad una equità e progressività effettive dell’imposizione e dare unitarietà e trasparenza ad una disciplina che risulta essere un «inestricabile labirinto normativo, tecnico e burocratico¹⁶⁰».

2.4. Incidenza del cuneo fiscale in Italia

L’inflazione in forte crescita ha provocato una sorta di “effetto domino” in quanto ha generato di riflesso un aumento dei salari nominali per recuperare il potere d’acquisto e dunque un aumento delle imposte sui redditi di lavoro dipendente. L’inganno risiede nel fatto che la somma da pagare per un’imposta progressiva cresce più che

¹⁵⁷ INTERDONATO M., *Lezioni sull’IRPEF*, Bari, 2022, p. 27.

¹⁵⁸ ALLEVA P., *Automatismi salariali*, in *Digesto*, 1987, p. 1.

¹⁵⁹ A decorrere dal primo gennaio 2024 gli scaglioni IRPEF sono 3, vedi *infra* Capitolo III e IV.

¹⁶⁰ DEL FEDERICO L., *La crisi dell’Irpef ed i tentativi di riforma: quel che resta della XVIII legislatura*, in *Supplemento online a Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, p. 555.

proporzionalmente rispetto al reddito, quindi sorge sempre un aumento reale del peso dell'imposta, dunque del cuneo fiscale.

Il cuneo fiscale, in inglese *tax wedge*, per un lavoratore dipendente è dato dalla somma delle trattenute per imposte sul reddito e per contributi previdenziali ed assistenziali che impattano sul costo del lavoro¹⁶¹: più elevata è questa grandezza, minore sarà lo stipendio netto percepito dal lavoratore¹⁶².

L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, OCSE od OECD, nel rapporto «*Taxing wages 2023*» ha calcolato per ognuno dei 38 Paesi Membri, per l'anno 2022, il cuneo fiscale in percentuale sul costo del lavoro, c.d. aliquota implicita di tassazione sul lavoro, di un lavoratore dipendente senza carichi familiari con una retribuzione media (nel caso dell'Italia pari a 33.855 euro per l'anno considerato), al fine di poter confrontare l'impatto e l'andamento assunti dal differenziale (vedi *Grafico 3*).

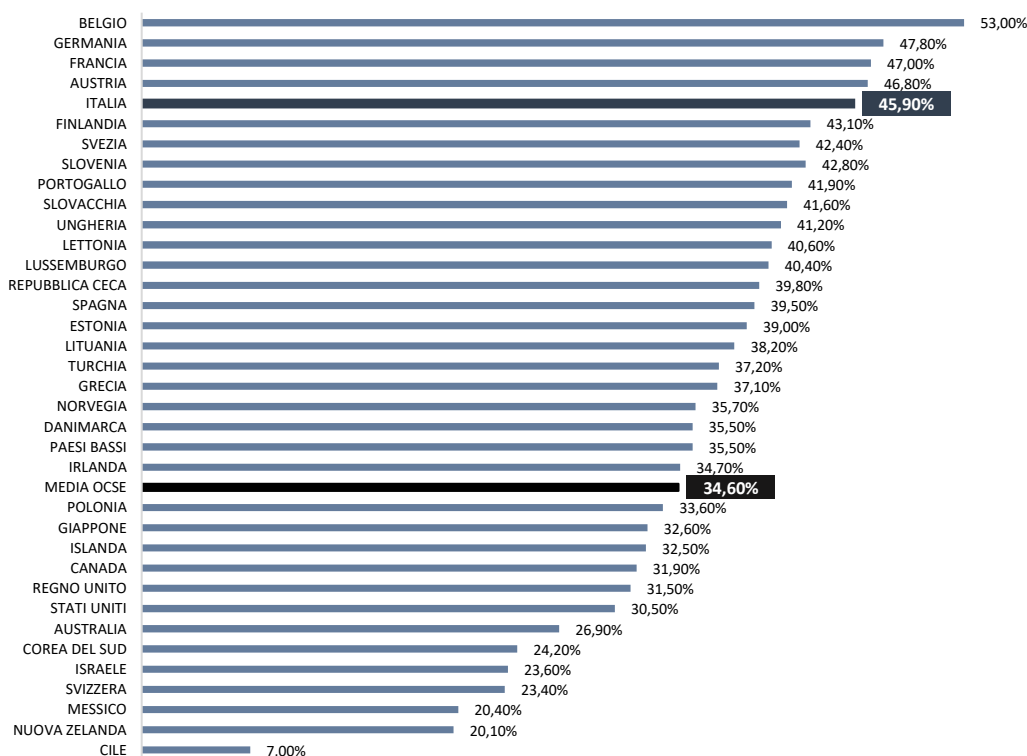


Grafico 3: Graduatoria dei Paesi Ocse relativa al cuneo fiscale in percentuale sul costo del lavoro per l'anno 2022 di un lavoratore senza carichi familiari con retribuzione media¹⁶³.

¹⁶¹ Per il principio dell'unificazione della base imponibile fiscale e previdenziale, la determinazione del reddito di lavoro dipendente vale anche come base imponibile ai fini previdenziali, salvo alcune particolari eccezioni.

¹⁶² FAVERO L., *Fiscal drag: cos'è e quanto impatta sui conti pubblici*, in OCPI, 2022.

¹⁶³ Grafico rielaborato da fonte: OECD (2023), *Taxing Wages 2023*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en>.

In quest'analisi l'Italia purtroppo rientra tra i cinque Stati con valore dell'indice più elevato, nello specifico l'aliquota implicita di tassazione sul lavoro italiana nel 2022 è pari a 45,9% contro una media OCSE del 34,6% (vedi *Grafico 3*).

Ciò significa che nel Paese quasi la metà del costo del lavoro è destinata a pagare tasse e contributi sociali; in particolare la percentuale è scomponibile in 15,3% relativa all'Imposta personale sul reddito e 30,6% ai contributi previdenziali ed assistenziali, che di diritto ricadono in parte sul lavoratore (6,6%) e in parte sul datore di lavoro (24%)¹⁶⁴.

Concentrandosi nel caso specifico italiano, il trend del cuneo fiscale in rapporto al costo del lavoro degli ultimi 10 anni è caratterizzato da una lieve decrescenza (vedi *Grafico 4*), il report dell'OCSE stima un ulteriore piccolo calo per l'anno 2023. Ciò è sicuramente positivo, però alla luce della Legge delega¹⁶⁵ e della Riforma fiscale in corso ci si attende e ci si auspica una diminuzione più importante per l'anno 2024 e soprattutto per i successivi, tale magari da portare il cuneo fiscale italiano verso i livelli della media OCSE.

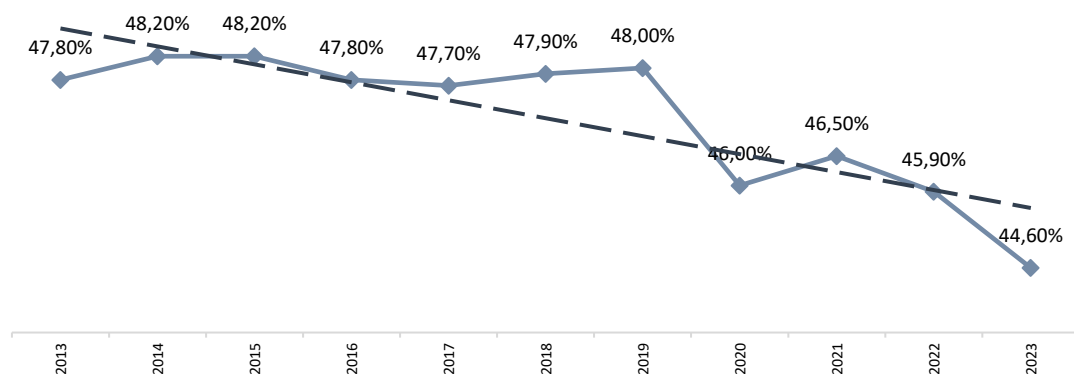


Grafico 4: Cuneo fiscale italiano in percentuale sul costo del lavoro per gli anni 2013-2023 di un lavoratore senza carichi familiari con retribuzione media¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Assolombarda, <https://www.assolombarda.it/>, *Taxing Wages (OCSE): nel 2022 in Italia il cuneo fiscale scende al 45,9% (dal 46,5% nel 2021) e per il 2023 stimiamo un ulteriore calo al 44,6%*, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa e Area Lavoro e Previdenza.

¹⁶⁵ Cfr. L. 111/2023.

¹⁶⁶ Grafico rielaborato da fonte: OECD (2023), *Taxing Wages 2023*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en> e Assolombarda, <https://www.assolombarda.it/>, *Taxing Wages (OCSE): nel 2022 in Italia il cuneo fiscale scende al 45,9% (dal 46,5% nel 2021) e per il 2023 stimiamo un ulteriore calo al 44,6%*, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa e Area Lavoro e Previdenza.

Dunque, ad oggi c'è bisogno di una vera e propria Riforma e non di una semplice manovra fiscale che riassorba le estemporanee novità, introdotte fin d'ora in maniera indipendente, e che apporti dei miglioramenti notevoli al sistema tributario nel suo complesso e, in particolare, alla tassazione dei redditi di lavoro data anche la loro rilevante entità; anche perché, vista l'assenza di dinamicità automatica, per garantire un buon funzionamento dell'Imposta è necessario rivedere costantemente la norma che ne sta alla base, attività da anni non praticata, per adeguarla agli inevitabili cambiamenti sociali, economici e giuridici che sopraggiungono nel tempo¹⁶⁷.

2.4.1. Misure fiscali necessarie per la riduzione del cuneo fiscale

L'elevato livello raggiunto dal cuneo fiscale in Italia a causa della staticità dell'IRPEF e delle irrilevanti riforme attuate, induce sempre più il legislatore a prendere parola con la pubblicazione di provvedimenti che puntano a ridurre il carico di contributi e imposte che incidono sulle buste paga degli italiani; ciò anche nell'ottica di evitare che il prelievo a titolo di «riparto solidale», ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, si trasformi in espropriazione¹⁶⁸.

Infatti, alludendo alla necessità attuale di manovre strutturali per dare un “taglio” al cuneo fiscale si può agire in tre diversi modi: riducendo le imposte, riducendo i contributi, o riducendo entrambi.

Ai fini del lavoro in esame interessano, però, principalmente gli aspetti fiscali, dunque inizialmente verranno tralasciati quelli contributivi affinché si possa concentrare l'attenzione sull'analisi delle conseguenze delle sole possibili politiche fiscali da porre in essere per ridurre il peso dell'IRPEF, che consistono principalmente nei riadattamenti degli scaglioni dell'Imposta e negli incrementi delle detrazioni.

In merito, si vedano i tre casi pratici analizzati nel prossimo paragrafo nei quali vengono messi in luce gli effetti e le problematiche derivanti dall'aumento dell'inflazione che, in particolare, si ipotizzano in un aumento salariale del 10% della retribuzione annua lorda, prendendo a riferimento un lavoratore dipendente senza carichi familiari¹⁶⁹.

¹⁶⁷ DEL FEDERICO L., *La crisi dell'Irpef ed i tentativi di riforma: quel che resta della XVIII legislatura*, in *Supplemento online a Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, pp. 553-557.

¹⁶⁸ FALSITTA G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2022, p. 74; GALLO F., *Il dovere tributario nella costituzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, p. 763; Ipsos Quotidiano, 09/01/2024, Baghin Simone, *Riduzione del cuneo fiscale: tutti gli impatti sulla busta paga 2024*.

¹⁶⁹ Si tralascia, per semplificare, la tredicesima mensilità.

2.5. Esempi: metodologie applicate e principali ipotesi effettuate

L'obiettivo è studiare ed analizzare i punti di forza e di debolezza di differenti politiche fiscali applicate a tre diversi livelli di reddito; dunque, per ciascun livello vengono sviluppati e messi a confronto due scenari:

- il primo a politica fiscale invariata e basata sulla normativa IRPEF 2022;

Reddito	Aliquota	Reddito	Importo della detrazione
Fino a 15mila	23%	Fino a 15mila	1.880
Oltre 15.000 fino a 28.000	25%	Oltre 15.000 fino a 28.000	$1.910 + 1.190 * (28.000 - \text{reddito}) / 13.000$
Oltre 28.000 fino a 50.000	35%	Oltre 28.000 fino a 50.000	$1.910 * (50.000 - \text{reddito}) / 22.000$
Oltre 50.000	43%	Oltre 50.000	0

Figura 1: Scaglioni IRPEF e detrazioni lavoro dipendente per l'anno 2022¹⁷⁰.

- il secondo caratterizzato da un intervento fiscale in linea con le novità introdotte dal primo Decreto legislativo¹⁷¹ di attuazione della Delega fiscale 2023¹⁷², ossia consistente nell'accorpamento dei primi due scaglioni, con rimodulazione delle aliquote IRPEF, e nell'aumento delle detrazioni solo per i percipienti redditi inferiori a 15 mila euro.

Reddito	Aliquota	Reddito	Importo della detrazione
Fino a 28mila	23%	Fino a 15mila	1.955
Oltre 28.000 fino a 50.000	35%	Oltre 15.000 fino a 28.000	$1.910 + 1.190 * (28.000 - \text{reddito}) / 13.000$
Oltre 50.000	43%	Oltre 28.000 fino a 50.000	$1.910 * (50.000 - \text{reddito}) / 22.000$
		Oltre 50.000	0

Figura 2: Nuovi scaglioni IRPEF e detrazioni lavoro dipendente dal 2024¹⁷³.

Il confronto tra i due scenari di ogni esempio ha il fine di discutere delle relative differenze e, quindi, trarre una conclusione riguardo alle scelte di politica fiscale effettuate, effettuabili e da effettuare in futuro.

Ai fini del calcolo dei contributi da versare data la variegata struttura delle aliquote contributive, che cambia a seconda del settore di impiego, della dimensione e configurazione giuridica dell'azienda, oltre che della qualifica, tipologia di rapporto ed anzianità di servizio del lavoratore¹⁷⁴, viene considerata in questa prima analisi una percentuale media "fissa" ipotizzata pari a 9,19% a carico dei lavoratori e 31% a carico del datore di lavoro da applicare alla retribuzione annua lorda, di seguito RAL.

¹⁷⁰ L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi superiori a 25 mila euro e fino a 35 mila euro.

¹⁷¹ Cfr. D.lgs. 216/2023. Di cui si dirà nel dettaglio nel Capitolo IV.

¹⁷² Cfr. L. 111/2023. Di cui si dirà nel dettaglio nel Capitolo III.

¹⁷³ L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi superiori a 25 mila euro e fino a 35 mila euro.

¹⁷⁴ Istituto Nazionale Previdenza Sociale - Inps, <https://www.inps.it/>.

Questa ipotesi deriva dalla volontà di isolare in una prima analisi l'effetto apportato solo dalla fiscalità; certo è che se si fosse tenuto conto anche degli sgravi contributivi il prodotto complessivo sarebbe stato differente, ma in merito se ne analizzeranno sinteticamente gli effetti nel paragrafo 2.5.3.

2.5.1. Formule di calcolo utilizzate

Il procedimento di calcolo utilizzato è “a scalare” e come punto di partenza si basa su una RAL che viene ipotizzata in ogni esempio ed *in primis* utilizzata nella quantificazione dei contributi dovuti:

- Contributi a carico DDL (datore di lavoro) = $RAL * 31\%$;
- Contributi a carico lavoratore = $RAL * 9,19\%$.

A questo punto è possibile misurare:

- Costo del lavoro per il DDL = $RAL + \text{Contributi a carico DDL}$;
- Reddito IRPEF lordo imponibile = $RAL - \text{Contributi a carico lavoratore}$.

Dal reddito imponibile così ottenuto, si determina l'imposta netta dovuta dal lavoratore dipendente, per giungere all'individuazione del suo stipendio annuo netto finale:

- Imposta lorda = $\text{Reddito IRPEF lordo imponibile} * \text{rispettiva aliquota}^{175}$;
- Detrazione = applicazione della formula¹⁷⁶ al Reddito IRPEF lordo imponibile;
- Imposta netta = $\text{Imposta lorda} - \text{Detrazione spettante}$;
- Stipendio netto del lavoratore = $\text{Reddito IRPEF lordo imponibile} - \text{Imposta netta}$.

Infine si procede con il calcolo del cuneo fiscale e delle relative scomposizioni:

- Cuneo fiscale = $\text{Costo del lavoro per il DDL} - \text{Stipendio annuo netto del lavoratore}$; ovvero = $\text{Contributi a carico DDL} + \text{Contributi a carico lavoratore} + \text{Imposta netta}$.
- Cuneo fiscale su costo del lavoro = $\text{Cuneo fiscale} / \text{Costo del lavoro per il DDL}$:
 - Relativo alle Imposte sul reddito = $\text{Imposta netta} / \text{Costo del lavoro per il DDL}$;
 - Relativo ai Contributi a carico lavoratore = $\text{Contributi a carico lavoratore} / \text{Costo del lavoro per il DDL}$;
 - Relativo ai Contributi a carico DDL = $\text{Contributi a carico DDL} / \text{Costo del lavoro per il DDL}$.

¹⁷⁵ Vedi Figura 1 e 2.

¹⁷⁶ Vedi Figura 1 e 2.

2.5.1.1. Esempio 1: retribuzione annua lorda media

Nel primo esempio (vedi *Esempio 1A*) viene supposta una situazione iniziale in cui il lavoratore dipendente è l'italiano medio dell'OCSE che ha diritto ad una retribuzione annua lorda pari a 33.855 euro¹⁷⁷ per le prestazioni offerte.

Da questo importo di partenza togliendo gli oneri deducibili consistenti nei contributi previdenziali a carico del lavoratore (assunti al 9,19%), risulta un reddito imponibile di 30.743,73 euro sul quale viene applicata l'aliquota corrispondente e calcolata l'imposta lorda; infine, sottraendone le detrazioni spettanti per lavoro dipendente si ottiene l'IRPEF netta da versare all'erario.

Dunque, nel caso in esame il lavoratore in un anno percepisce uno stipendio netto di 24.820,22 euro, dato dalla sottrazione dei contributi a carico del lavoratore e dell'imposta netta dallo stipendio annuo lordo.

Mentre, il datore di lavoro deve sopportare un costo del lavoratore che ammonta a 44.350,05 euro, somma tra stipendio lordo e contributi a carico del datore di lavoro (assunti al 31%).

La differenza di 19.529,83 euro tra questi due importi misura proprio il cuneo fiscale, che in rapporto al costo del lavoro è pari al 44%, di cui 13,4% dovuto all'Imposta personale sul reddito.

Ciò significa che un lavoratore dipendente riceve uno stipendio che è praticamente pari alla metà di quanto spende realmente il datore di lavoro, questo perché in Italia il carico tributario che grava sui redditi da lavoro è molto elevato.

I risultati ottenuti sono in linea con quanto evidenziato dall'OCSE nel proprio report «*Taxing Wages 2023*», in quanto le piccole differenze presenti dipendono unicamente dall'aliquota contributiva da ciascuno considerata.

In seguito ad un aumento della retribuzione annua lorda volto nella teoria a mantenere costante il potere d'acquisto dei lavoratori, il cuneo fiscale raggiunge il livello di 45,6% dimostrando il manifestarsi del fenomeno del *fiscal drag* per il quale l'aumento della retribuzione annua lorda viene eroso dall'aumento non proporzionato dell'imposta netta, in questo caso pari al 23%.

¹⁷⁷ Appositamente uguale alla retribuzione media utilizzata nel report OECD (2023), *Taxing Wages 2023*.

Nello specifico, una maggiore base imponibile comporta un incremento dell'imposta lorda e contemporaneamente un decremento delle detrazioni spettanti, con l'effetto che, mentre lo stipendio lordo aumenta del 10%, lo stipendio netto solo del 7%.

	SITUAZIONE INIZIALE	NESSUN INTERVENTO	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	44.350,05	48.785,06	10%
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	10.495,05	11.544,56	
Retribuzione annua lorda RAL	33.855,00	37.240,50	10%
B Contributi a carico del lavoratore (9,19%)	3.111,27	3.422,40	
Reddito IRPEF lordo	30.743,73	33.818,10	10%
Imposta lorda	7.660,30	8.736,33	14%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	1.736,79	1.469,88	-15%
C Imposta netta	5.923,51	7.266,45	23%
Stipendio annuo netto del lavoratore	24.820,22	26.551,65	7%
A+B+C Cuneo fiscale	19.529,83	22.233,41	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	44,0%	45,6%	3%
-relativo alle imposte sul reddito	13,4%	14,9%	12%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%	

Esempio 1A: Lavoratore dipendente con RAL= 33.855,00 euro. Situazione iniziale e situazione a politica fiscale invariata.

Nella seconda parte (vedi *Esempio 1B*) si passa all'analisi degli effetti generati dall'implementazione della manovra fiscale già richiamata di rideterminazione degli scaglioni d'imposta con l'obiettivo di ridurre il cuneo fiscale ed il manifestarsi del fenomeno del *fiscal drag*.

La differenza nei risultati si manifesta nell'imposta netta la cui variazione, calcolata raffrontandola alla situazione iniziale, è minore (23% nella parte A e 18% nella parte B); questa rilevazione dipende esclusivamente da un aumento dell'imposta lorda più contenuto (da un 14% nella prima parte all'11% in questa seconda), perché invece le detrazioni diminuiscono per lo stesso importo (-15%) in quanto la manovra introdotta non ha influenza per redditi di questo livello.

Gli esiti ottenuti, quindi, dimostrano come l'intervento possa dirsi essere stato efficace: lo stipendio netto del lavoratore non è aumentato proporzionalmente a quello lordo ma comunque la variazione positiva (+8%) supera di un punto percentuale quella della situazione illustrata nella parte A dell'esempio in considerazione e, di conseguenza, l'erosione data dalle imposte ha un impatto leggermente inferiore.

Anche l'effetto sul cuneo fiscale ha validato favorevolmente la manovra adottata: quello complessivo è aumentato di un 2%, contro il 3% nel caso a politica fiscale invariata, e parallelamente, focalizzando l'attenzione nella parte del cuneo che isola la pressione data

dall'Imposta sul reddito la differenza è significativa perché l'aumento, in parte giustificato dall'essere "fisiologico" all'incremento iniziale della retribuzione annua lorda, è stato solo del 8% contro il 12% in assenza di interventi fiscali.

	SITUAZIONE INIZIALE	POLITICA FISCALE	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	44.350,05	48.785,06	10%
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	10.495,05	11.544,56	
Retribuzione annua lorda RAL	33.855,00	37.240,50	10%
B Contributi a carico del lavoratore (9,19%)	3.111,27	3.422,40	
Reddito IRPEF lordo	30.743,73	33.818,10	10%
Imposta lorda	7.660,30	8.476,33	11%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	1.736,79	1.469,88	-15%
C Imposta netta	5.923,51	7.006,45	18%
Stipendio annuo netto del lavoratore	24.820,22	26.811,65	8%
A+B+C Cuneo fiscale	19.529,83	21.973,41	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	44,0%	45,0%	2%
-relativo alle imposte sul reddito	13,4%	14,4%	8%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%	

Esempio 1B: Lavoratore dipendente con RAL= 33.855,00 euro. Situazione iniziale e situazione a politica fiscale cambiata.

I risultati ottenuti da questo esempio evidenziano sia la necessità della Riforma fiscale avviata dal legislatore, sia il bisogno di procedere sempre più inseguendo quest'ottica anche con successive manovre che abbiano la caratteristica di essere più incisive per via della progressività che caratterizza tassazione e detrazione al variare della base imponibile.

2.5.1.2. Esempio 2: passaggio allo scaglione con aliquota superiore

Il secondo esempio (vedi *Esempio 2A*) considera un lavoratore dipendente con una retribuzione annua lorda iniziale pari a 30 mila euro che, una volta colpita dall'aumento del 10% e ragionando poi in termini di imponibile, causa per il lavoratore un salto nello scaglione d'imposta immediatamente superiore.

Nella situazione iniziale, il netto per il lavoratore di 22.776,54 euro ed il costo del lavoro per il datore di 39.300 euro determinano un cuneo fiscale pari a 16.523,46 euro, ovvero un'aliquota implicita di tassazione del 42%.

Le riflessioni relative alla prima parte sono le medesime dell'esempio precedente, con la differenza che ovviamente l'entità del cuneo risulta inferiore perché comunque lo stipendio considerato è più basso.

Quindi, anche in questo caso la dinamica che si viene a creare per via dell'incremento salariale comporta un automatico aumento del cuneo fiscale, in particolare fino al raggiungimento del livello di 18.847,05 corrispondente al 43,6% sul costo del lavoro.

Nel caso di specie l'adeguamento dello stipendio all'inflazione ha portato il contribuente a rientrare nello scaglione d'imposta superiore tanto che lo scarto della pressione fiscale sul costo del lavoro tra la situazione iniziale e quella finale è pari al 4%, ossia ben un punto percentuale in più rispetto a quello ottenuto nell'esempio precedente.

Dunque, il salto di aliquota che origina nell'aumento del costo della vita e colpisce i redditi marginali percepiti opera a scapito del salario netto del lavoratore dipendente, perciò evidenzia maggiormente la necessità e il bisogno di agire al fine di evitare questa più rilevante erosione.

	SITUAZIONE INIZIALE	NESSUN INTERVENTO	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	39.300,00	43.230,00	10%
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	9.300,00	10.230,00	
Retribuzione annua lorda RAL	30.000,00	33.000,00	10%
B Contributi a carico del lavoratore (9,19%)	2.757,00	3.032,70	
Reddito IRPEF lordo	27.243,00	29.967,30	10%
Imposta lorda	6.510,75	7.388,56	13%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	2.044,29	1.804,20	-12%
C Imposta netta	4.466,46	5.584,35	25%
Stipendio annuo netto del lavoratore	22.776,54	24.382,95	7%
A+B+C Cuneo fiscale	16.523,46	18.847,05	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	42,0%	43,6%	4%
-relativo alle Imposte sul reddito	11,4%	12,9%	14%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%	

Esempio 2A: Lavoratore dipendente con RAL= 30.000,00 euro. Situazione iniziale e situazione a politica fiscale invariata.

Nella seconda parte (vedi *Esempio 2B*) la manovra fiscale attuata ha consentito di raggiungere l'obiettivo ultimo di aumentare il netto in busta paga per il lavoratore, ossia di ridurre l'effetto del fenomeno del *fiscal drag*.

Lo stipendio netto è aumentato come conseguenza del "taglio" del cuneo fiscale; infatti, guardando alla componente del cuneo stesso relativa all'Imposta personale sul reddito è possibile notare come questa sia cresciuta quasi della metà (+8%) rispetto al caso con politica fiscale immutata (+14%).

Da ciò si deduce che, nonostante un innalzamento della retribuzione annua lorda, quindi della base imponibile IRPEF, degeneri sempre ed inevitabilmente in un aumento del

cuneo fiscale, lo scopo del legislatore deve essere quello di limitare il più possibile quell'incremento che è "patologico" ossia che può essere in qualche modo evitato.

	SITUAZIONE INIZIALE	POLITICA FISCALE	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	39.300,00	43.230,00	10%
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	9.300,00	10.230,00	
Retribuzione annua lorda RAL	30.000,00	33.000,00	10%
B Contributi a carico del lavoratore (9,19%)	2.757,00	3.032,70	
Reddito IRPEF lordo	27.243,00	29.967,30	10%
Imposta lorda	6.510,75	7.128,56	9%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	2.044,29	1.804,20	-12%
C Imposta netta	4.466,46	5.324,35	19%
Stipendio annuo netto del lavoratore	22.776,54	24.642,95	8%
A+B+C Cuneo fiscale	16.523,46	18.587,05	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	42,0%	43,0%	2%
-relativo alle imposte sul reddito	11,4%	12,3%	8%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%	

Esempio 2B: Lavoratore dipendente con RAL= 33.000,00 euro. Situazione iniziale e situazione a politica fiscale cambiata.

Le manovre del legislatore che interessano la riduzione della numerosità degli scaglioni IRPEF e una rimodulazione delle rispettive aliquote sono particolarmente vantaggiose ed efficaci per quei lavoratori dipendenti che vedono rientrare il loro stipendio in scaglioni d'imposta superiori per via dell'aumento del loro salario lordo, per i quali la sussistenza del drenaggio fiscale è più accentuata.

2.5.1.1. Esempio 3: impatto sulle detrazioni

Infine, il terzo esempio riguarda un lavoratore dipendente con una retribuzione annua lorda pari a 13.500 euro e vuole porre in evidenza il vantaggio introdotto, invece, dalla manovra sulle detrazioni che ha coinvolto solo la prima classe di redditi, ossia coloro che percepiscono un importo inferiore a 15 mila euro.

Nella prima parte (vedi *Esempio 3A*), in seguito all'aumento nominale dei salari, non si ha alcuna modifica delle detrazioni in senso riduttivo come accade nei due esempi precedenti poiché, su disposizione del legislatore, queste rimangono fisse all'importo di 1.880 euro per redditi fino a 15 mila euro; inoltre, la crescita dell'imposta lorda non è progressiva, bensì è proporzionale in quanto il lavoratore continua a rimanere sempre all'interno della prima classe di reddito.

Dunque, in questa situazione l'effetto di diminuzione del netto generato dall'incremento del salario è inquadrabile come un debole drenaggio fiscale che trova causa e origine solo

nel “comportamento” assunto dalle detrazioni: la progressività si permane in quest’ultima ma ha una curva meno accentuata, in quanto il loro valore rimane invariato e non si abbassa; mentre è addirittura assente nell’andamento dell’imposta.

	SITUAZIONE INIZIALE	NESSUN INTERVENTO	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	17.685,00	19.453,50	10%
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	4.185,00	4.603,50	
Retribuzione annua lorda RAL	13.500,00	14.850,00	10%
B Contributi a carico del lavoratore (9,19%)	1.240,65	1.364,72	
Reddito IRPEF lordo	12.259,35	13.485,29	10%
Imposta lorda	2.819,65	3.101,62	10%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	1.880,00	1.880,00	0%
C Imposta netta	939,65	1.221,62	30%
Stipendio annuo netto del lavoratore	11.319,70	12.263,67	8%
A+B+C Cuneo fiscale	6.365,30	7.189,83	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	36,0%	37,0%	3%
-relativo alle Imposte sul reddito	5,3%	6,3%	18%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%	

Esempio 3A: Lavoratore dipendente con RAL= 13.500,00 euro. Situazione iniziale e situazione a politica fiscale invariata.

Considerando ora l’intervento fiscale del legislatore (vedi *Esempio 3B*) l’aumento salariale, ancora una volta, non provoca alcun effetto in termini di aliquota, in quanto l’imponibile continua a rientrare nel primo scaglione d’imposta e dunque la tassazione cresce proporzionalmente. La differenza consta invece sull’ammontare delle detrazioni, che nonostante aumenti la base imponibile, per decisione del legislatore, si incrementano apportando un vantaggio per il netto in busta paga che riceverà il lavoratore dipendente.

	SITUAZIONE INIZIALE	POLITICA FISCALE	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	17.685,00	19.453,50	10%
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	4.185,00	4.603,50	
Retribuzione annua lorda RAL	13.500,00	14.850,00	10%
B Contributi a carico del lavoratore (9,19%)	1.240,65	1.364,72	
Reddito IRPEF lordo	12.259,35	13.485,29	10%
Imposta lorda	2.819,65	3.101,62	10%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	1.880,00	1.955,00	4%
C Imposta netta	939,65	1.146,62	22%
Stipendio annuo netto del lavoratore	11.319,70	12.338,67	9%
A+B+C Cuneo fiscale	6.365,30	7.114,83	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	36,0%	36,6%	2%
-relativo alle Imposte sul reddito	5,3%	5,9%	11%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%	

Esempio 3B: Lavoratore dipendente con RAL= 13.500,00 euro. Situazione iniziale e situazione a politica fiscale cambiata.

Da questo caso si deduce come la Riforma del legislatore che interessa le detrazioni ha un impatto significativo solo sui redditi più bassi, per i quali, allo stesso tempo, le modifiche che invece riguardano gli scaglioni e le aliquote non hanno rilevanza alcuna.

Per questi soggetti, percipienti un reddito inferiore a 15 mila euro annui, sarebbe anche stato necessario tenere conto del trattamento integrativo annuo di 1.200 euro, manovra in vigore al fine di ridurre ulteriormente il cuneo fiscale¹⁷⁸.

2.5.2. *Gli esempi a confronto*

Analizzando in maniera comparata gli esempi appena illustrati si possono notare delle differenze sugli impatti della Riforma fiscale studiata che dipendono unicamente dall'ammontare di reddito percepito dal lavoratore dipendente.

La *Tabella 1* confronta le tre casistiche calcolando le variazioni che intercorrono, in seguito all'adeguamento dei salari all'inflazione, tra uno scenario senza interventi legislativi e uno scenario caratterizzato dall'attuazione della politica fiscale ai sensi del Decreto legislativo n. 216 del 2023. In particolare, che vi sia intervento del legislatore o meno il reddito imponibile IRPEF non varia ed è sempre pari al 10% in più rispetto all'imponibile ante-incremento di retribuzione annua lorda; quindi, le differenze sorgono solo nei passaggi successivi.

Si osserva come nel primo e nel secondo esempio la riduzione del cuneo fiscale dipenda unicamente dalla rimodulazione degli scaglioni e delle rispettive aliquote, in quanto la manovra sulle detrazioni non interessa questo tipo di redditi.

Viceversa, nel terzo esempio il cuneo fiscale si è ridotto solo grazie all'incremento delle detrazioni introdotto dal legislatore, poiché la rimodulazione degli scaglioni non ha avuto impatti sui redditi inferiori a 15 mila euro.

¹⁷⁸ Nel caso di redditi inferiori a 15 mila euro, il trattamento integrativo di 1.200 euro spetta a condizione che l'IRPEF lorda ecceda le relative detrazioni, si tratta di 100 euro netti al mese e, dunque, non spetta sulla tredicesima mensilità. Nel caso, invece, di redditi superiori a 15 mila euro ma non a 28 mila euro il trattamento integrativo spetta solo se la somma delle detrazioni spettanti è di ammontare superiore all'imposta lorda e per un importo pari alla differenza, ma comunque non superiore a 1.200 euro annui. Infine, se il reddito supera i 28 mila euro non spetta alcun trattamento. MAESTRI S., *Bonus 100 euro in busta 2024: beneficiari e calcolo*, in *Fiscomania*, 11 dicembre 2023.

	ESEMPIO 1			ESEMPIO 2			ESEMPIO 3		
	NESSUN INTERVENTO	POLITICA FISCALE	Δ	NESSUN INTERVENTO	POLITICA FISCALE	Δ	NESSUN INTERVENTO	POLITICA FISCALE	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	48.785,06	48.785,06		43.230,00	43.230,00		19.453,50	19.453,50	
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	11.544,56	11.544,56		10.230,00	10.230,00		4.603,50	4.603,50	
Retribuzione annua lorda RAL	37.240,50	37.240,50		33.000,00	33.000,00		14.850,00	14.850,00	
B Contributi a carico del lavoratore (9,19%)	3.422,40	3.422,40		3.032,70	3.032,70		1.364,72	1.364,72	
Reddito IRPEF lordo	33.818,10	33.818,10		29.967,30	29.967,30		13.485,29	13.485,29	
Imposta lorda	8.736,33	8.476,33	-3%	7.388,56	7.128,56	-4%	3.101,62	3.101,62	0%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	1.469,88	1.469,88	0%	1.804,20	1.804,20	0%	1.880,00	1.955,00	4%
C Imposta netta	7.266,45	7.006,45		5.584,35	5.324,35		1.221,62	1.146,62	
Stipendio annuo netto del lavoratore	26.551,65	26.811,65	1%	24.382,95	24.642,95	1%	12.263,67	12.338,67	1%
A+B+C Cuneo fiscale	22.233,41	21.973,41		18.847,05	18.587,05		7.189,83	7.114,83	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	45,6%	45,0%	-1%	43,6%	43,0%	-1%	37,0%	36,6%	-1%
-relativo alle imposte sul reddito	14,9%	14,4%	-4%	12,9%	12,3%	-5%	6,3%	5,9%	-6%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%	7,0%	7,0%	0%	7,0%	7,0%	0%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%		23,7%	23,7%		23,7%	23,7%	

Tabella 1: Comparazione degli Esempi 1, 2, 3 dopo aver subito l'incremento salariale.

In tutti e tre i casi dai risultati si evince come una manovra fiscale come quella considerata è in grado sì di apportare dei benefici che aumentano lo stipendio netto del lavoratore, però appare comunque essere ancora poco incisiva e determinante in quanto questo aumento è particolarmente contenuto (+1%).

2.5.3. Effetti del pacchetto di interventi: vantaggi e svantaggi della concessione di uno sgravio contributivo

Si vuole ora analizzare brevemente l'impatto generato sul cuneo fiscale se si fosse tenuto conto anche degli sgravi contributivi¹⁷⁹ introdotti dal legislatore, a partire dal secondo semestre del 2023 e confermati anche per tutto il 2024¹⁸⁰. In particolare, si è stabilito che per i redditi fino a 25 mila euro è riservata una riduzione dei contributi a carico del lavoratore di 7 punti percentuali; per i redditi oltre i 25 mila euro e fino i 35 mila euro una decontribuzione di 6 punti percentuali; infine, sopra i 35 mila euro viene meno qualsiasi forma di decontribuzione.

Nell'implementare una manovra de-contributiva sui lavoratori dipendenti è, innanzitutto, necessario bilanciarne costi-benefici in quanto un riordino delle deduzioni dal reddito lordo diminuisce sicuramente la pressione contributiva, ma di conseguenza

¹⁷⁹ Che appunto nella realtà non possono essere tralasciati.

¹⁸⁰ Cfr. Circolare, INPS n. 11 del 16 gennaio 2024. Come previsto dalla Legge di bilancio 2024 l'esonero dei contributi a carico dei lavoratori per il 2024 è «nella misura di 6 punti percentuali, a condizione che la retribuzione imponibile [...] non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, al netto del rateo di tredicesima; nella misura di 7 punti percentuali, a condizione che la retribuzione imponibile [...] non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro, al netto del rateo di tredicesima». Mentre nel 2023 la decontribuzione operava anche sulla tredicesima mensilità.

provoca un innalzamento del reddito imponibile e dunque delle imposte. È chiaro che se ad accompagnare questa manovra non vi è una adeguata rideterminazione anche dell'imposta stessa, attraverso la rimodulazione degli scaglioni di reddito, delle aliquote d'imposta e delle detrazioni dall'imposta lorda, l'effetto favorevole apportato dalla politica de-contributiva potrebbe essere eroso da un aumento del prelievo, addirittura in casi estremi potrebbe accadere che l'esito di riduzione del cuneo contributivo venga neutralizzato dal risultato di segno opposto che interessa il cuneo prettamente fiscale.

Infatti, l'effetto complessivo del pacchetto di interventi fiscali e contributivi non è dato dalla semplice sommatoria degli impatti delle due misure considerati separatamente, perché, nonostante entrambi siano volti nella stessa direzione di alleggerimento del carico finale del lavoratore, bisogna tenere conto delle interrelazioni presenti che incidono sulla base imponibile.

In particolare si verificano tre distinti meccanismi che influiscono sui redditi netti. *In primis*, l'aumento dell'Imposta personale dipendente unicamente dall'incremento di reddito a parità di normativa IRPEF; in secondo luogo la riduzione dei contributi a carico del lavoratore, che però si riflette in un innalzamento del reddito imponibile; e, infine, la variazione del debito IRPEF riconducibile agli interventi del legislatore che in parte compensa l'effetto della decontribuzione sulla base imponibile IRPEF, ma non lo azzerava¹⁸¹.

Facendo sempre riferimento agli esempi già descritti, ma ampliandoli con una variazione de-contributiva, è possibile vedere applicate e confermate queste nozioni teoriche.

La riduzione dei contributi nell'*Esempio 1* non provoca alcun cambiamento poiché il legislatore non riconosce sgravi de-contributivi alcuni per i redditi superiori a 35 mila euro.

Invece, nell'*Esempio 2* si vede come uno sgravio contributivo di 6 punti percentuali porti ad un aumento del reddito imponibile del 7%. Da questo importante aumento dipendono tutte le differenze rispetto al caso senza decontribuzione: l'imposta lorda, al posto che diminuire, aumenta ed addirittura le detrazioni non rimangono invariate, ma si riducono. L'effetto totale è comunque positivo perché si ha una maggiore riduzione del cuneo fiscale rispetto alla *Tabella 1*, ma dalla scomposizione si nota come questa dipenda solo e

¹⁸¹ GIANNINI S., PELLEGRINO S., ZANARDI A., *Taglio del cuneo fiscale tra sgravi contributivi e revisione dell'Irpef*, in *Fisco*, 2023.

fortemente dalla decontribuzione (-65%), al contrario la parte dell'indice riferita all'Imposta sul reddito ha una variazione positiva (+11%) che influisce negativamente aggravando il cuneo fiscale.

Infine, nell'*Esempio 3* si verifica un incremento dell'8% del reddito imponibile dato dallo sgravio contributivo di 7 punti che caratterizza i redditi inferiori a 25 mila euro. In questo caso però è solo il conseguente aumento dell'imposta lorda che impatta negativamente sul cuneo fiscale, perché invece le detrazioni, essendo fisse al variare della base imponibile non diminuiscono, bensì addirittura aumentano per via della Riforma fiscale considerata lavorando positivamente per l'obiettivo di riduzione del cuneo fiscale.

L'effetto finale riduce drasticamente il cuneo fiscale di 12 punti percentuali (-1% nella *Tabella 1*), però anche in questo caso, nonostante le considerazioni fatte sulle detrazioni il rapporto tra imposta netta e costo del lavoro subisce comunque un incremento (+13%); bilanciato dal decremento del rapporto tra contributi a carico del lavoratore e costo del lavoro (-76%).

	ESEMPIO 1			ESEMPIO 2			ESEMPIO 3		
	NESSUN INTERVENTO	POLITICA FISCALE + CONTRIBUTIVA (NESSUNO SGRAVIO)	Δ	NESSUN INTERVENTO	POLITICA FISCALE + CONTRIBUTIVA (SGRAVIO 6 PUNTI %)	Δ	NESSUN INTERVENTO	POLITICA FISCALE + CONTRIBUTIVA (SGRAVIO 7 PUNTI %)	Δ
Costo del lavoro per il datore di lavoro	48.785,06	48.785,06		43.230,00	43.230,00		19.453,50	19.453,50	
A Contributi a carico del datore di lavoro (31%)	11.544,56	11.544,56		10.230,00	10.230,00		4.603,50	4.603,50	
Retribuzione annua lorda RAL	37.240,50	37.240,50		33.000,00	33.000,00		14.850,00	14.850,00	
B Contributi a carico del lavoratore	3.422,40	3.422,40		3.032,70	1.052,70		1.364,72	325,22	
Reddito IRPEF lordo	33.818,10	33.818,10	0%	29.967,30	31.947,30	7%	13.485,29	14.524,79	8%
Imposta lorda	8.736,33	8.476,33	-3%	7.388,56	7.821,56	6%	3.101,62	3.340,70	8%
Detrazione per reddito da lavoro dipendente	1.469,88	1.469,88	0%	1.804,20	1.632,30	-10%	1.880,00	1.955,00	4%
C Imposta netta	7.266,45	7.006,45		5.584,35	6.189,25		1.221,62	1.385,70	
Stipendio annuo netto del lavoratore	26.551,65	26.811,65	1%	24.382,95	25.758,05	6%	12.263,67	13.139,08	7%
A+B+C Cuneo fiscale	22.233,41	21.973,41		18.847,05	17.471,95		7.189,83	6.314,42	
Cuneo fiscale su costo del lavoro	45,6%	45,0%	-1%	43,6%	40,4%	-7%	37,0%	32,5%	-12%
-relativo alle Imposte sul reddito	14,9%	14,4%	-4%	12,9%	14,3%	11%	6,3%	7,1%	13%
-relativo ai contributi a carico del lavoratore	7,0%	7,0%	0%	7,0%	2,4%	-65%	7,0%	1,7%	-76%
-relativo ai contributi a carico del datore di lavoro	23,7%	23,7%		23,7%	23,7%		23,7%	23,7%	

Tabella 2: Comparazione degli Esempi 1, 2, 3 dopo aver subito l'incremento salariale, inserendo anche gli effetti di una eventuale politica di decontribuzione.

Nel complesso una combinazione di politica fiscale e contributiva, come quella implementata nel 2024, è comunque in grado di aumentare il netto per i lavoratori con redditi medio-bassi in misura superiore rispetto all'introduzione di sola politica fiscale: nella *Tabella 1* il netto in tutti e 3 i casi aumenta solo dell'1%; mentre nella *Tabella 2*, agli *Esempi 2 e 3*, il netto aumenta rispettivamente del 6% e 7%. Ciò nonostante la riduzione del cuneo fiscale totale sul lavoratore dipenda solamente dalla componente contributiva poiché addirittura quella fiscale opera in segno opposto.

Affinché l'effetto della politica fiscale influisca nella stessa direzione di quello della politica contributiva, nonostante l'aumento della base imponibile, si dovrebbe pensare ad una Riforma fiscale più incisiva e possibilmente meno temporanea di quella considerata.

2.6. Rimedio contingente o prospettiva per una Riforma sistematica

Guardando al Decreto legislativo n. 216 del 2023 (di cui si vedrà meglio nei prossimi Capitoli), che contiene la disciplina delle prime manovre in tema di IRPEF avviate del legislatore, lo stesso specifica che la Riforma è valida «per l'anno 2024», ossia per un periodo di tempo limitato; ciò a mio parere potrebbe essere indice di due diverse interpretazioni.

Una prima interpretazione pessimistica che vede questa Riforma come un'ulteriore prova che il legislatore non sia in grado di trovare una soluzione definitiva o quanto meno sistematica. Dunque, secondo questa lettura, questo intervento si somma alle altre innumerevoli riforme fin d'ora attuate connotate dalla caratteristica comune di non essere completamente efficaci, responsabili e realiste.

La seconda interpretazione è, invece, ottimistica perché crede che la Riforma in esame sia l'ultima di una serie di riforme temporanee, e sia stata realizzata solo per tamponare e temporeggiare, in modo da riuscire a studiare scrupolosamente le varie possibilità e variabili, anche in termini economico finanziari, al fine di partorire una Riforma che possa considerarsi veramente tale. In altri termini, non viene classificata come il risultato di un altro "errore" del legislatore, bensì come una piccola anticipazione di qualcosa di più grande.

Questo ragionamento è valido ma bisogna sempre tenere a mente la preziosità del tempo e quindi la necessità di intervenire il prima possibile, anche per contrastare gli effetti negativi dell'inflazione prima che sia troppo tardi; a tal fine ci si auspica che questo periodo transitorio sia il più breve e concentrato possibile.

È nel prosieguo che verranno analizzati e confrontati i testi della Legge di delega fiscale¹⁸², dei Decreti legislativi attuativi¹⁸³ e dell'ultima Legge di bilancio¹⁸⁴, con lo scopo di comprendere gli orientamenti futuri del legislatore, oltre che trovare una risposta alle criticità della tassazione dei dipendenti esposte nello sviluppo di questo Capitolo.

¹⁸² Cfr. L. 111/2023.

¹⁸³ Cfr. D.lgs. 209/2023; D.lgs. 216/2023.

¹⁸⁴ Cfr. L. 213/2023.

Capitolo III Le origini della Riforma dei redditi di lavoro dipendente

3.1. Riforma fiscale sistematica come priorità

Alla luce delle criticità e nuove esigenze fin d'ora menzionate, ed in particolare dell'elevata pressione fiscale italiana, è chiara l'urgenza di agire nell'ottica di riordinare *in toto* la tassazione dei redditi dei lavoratori dipendenti e, in generale, dei redditi delle persone fisiche. Addirittura, essendo una materia molto dinamica, vi sarebbe bisogno di una continua revisione¹⁸⁵; mentre, come afferma in un comunicato stampa il Presidente nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, Elbano De Nuccio, sono trascorsi «oltre cinquant'anni ormai dall'ultimo intervento organico in quest'ambito¹⁸⁶». Sicuramente non sono mancati gli interventi contingenti, legati a bisogni eccezionali, i quali hanno in qualche modo “fatto fare esperienza” avendo evidenziato i principali campi nei quali è necessario intervenire con più urgenza, con il fine di creare un regime fiscale dei redditi di lavoro dipendente moderno ed in linea con le aspettative dei lavoratori, oltre che dei loro datori di lavoro¹⁸⁷.

La Riforma fiscale ormai è reputata come una priorità da tutti, ed in particolare dal Presidente della Repubblica, dal Governo e dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)¹⁸⁸, dal Fondo Monetario Internazionale, dall'Organizzazione per la

¹⁸⁵ Nello specifico le aliquote fiscali dovrebbero essere periodicamente aggiornate per evitare inequità fiscali e disincentivi a causa del fenomeno del *fiscal drag*. In questo senso, alcuni Paesi adottano direttamente politiche di indicizzazione delle aliquote fiscali e delle detrazioni fiscali all'inflazione, in modo che si adeguino automaticamente ai cambiamenti economici e il carico fiscale effettivo sui contribuenti rimanga pressoché costante nel tempo.

¹⁸⁶ CNDCEC, Fisco: Commercialisti, apprezzamento per bozza delega, Comunicato stampa, Roma, 10 marzo 2023.

¹⁸⁷ MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, pp. 3295-3296.

¹⁸⁸ Le azioni previste dal PNRR prevedono indirettamente anche l'utilizzo delle risorse europee per l'attuazione di quattro principali riforme, tra le quali vi rientra anche la riforma fiscale di revisione dell'IRPEF in quanto si auspica che una semplificazione delle norme tale da creare un sistema tributario trasparente, possa far crescere gli investimenti anche dall'estero. L'obiettivo in questo senso è duplice perché mira anche a ridurre il carico fiscale conservando la progressività e l'equilibrio dei conti pubblici. *La riforma fiscale, della giustizia e della pubblica amministrazione nel PNRR*, Redazione Fisco e Tasse, 2021.

Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), oltre che dagli stessi contribuenti¹⁸⁹. Questa necessità può considerarsi come una vera e propria occasione storica di «modernizzazione» dell’Imposta personale e la Legge di delega fiscale sarà lo «strumento» che, avvalendosi dei relativi decreti legislativi attuativi, permetterà di realizzarla e portarla a termine¹⁹⁰.

Come si può immaginare l’*iter* retrostante una Riforma è piuttosto complesso e richiede tempistiche di realizzo spesso lunghe; per questo, seguendo un ordine cronologico, verranno illustrati i punti di maggiore interesse della “rivoluzione” fiscale in corso per la parte relativa all’Imposta sui Redditi delle Persone Fisiche; dunque, innanzitutto, si partirà dall’analisi del testo della bozza di Legge delega per commentarne gli scostamenti con quella definitiva poi pubblicata in Gazzetta Ufficiale, successivamente (nel prossimo Capitolo) si confronterà quest’ultima con i primi provvedimenti attuativi, per capire ciò che ancora rimane incompiuto.

3.2. Il disegno di Legge delega per la Riforma

Il Governo nei primi mesi dell’anno 2023 ha lavorato alla stesura della bozza di Legge delega, per avviare la tanto desiderata Riforma del sistema fiscale, da presentare al Parlamento per l’approvazione. La sua successiva convalida ha consentito al Governo di assumere lo *status* di delegato nell’esercitare la funzione legislativa attraverso uno o più Decreti legislativi, c.d. Leggi delegate, all’interno del perimetro individuato nella stessa Legge di delega.

Gli articoli della bozza di nostro maggior interesse, che verranno presi in esame nei prossimi paragrafi, sono l’art. 1 «Delega al governo per la revisione del sistema fiscale e i relativi tempi di attuazione», l’art. 2 «Principi generali del diritto tributario nazionale» e l’art. 5 «Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche»¹⁹¹.

¹⁸⁹ Ipsosa Quotidiano, 10/03/2023, Cinieri Saverio, *Riforma fiscale: come sarà il Fisco del futuro*; ROSSI N., *Flat tax, aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018, pp. 17-18.

¹⁹⁰ MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, p. 3294.

¹⁹¹ RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Fisco, 15/03/2023, Cirrincione Andrea, *Il disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale*, p. 1.

3.2.1. Modalità e tempi di attuazione

Lo schema di Legge all'art. 1 indicava, innanzitutto, la modalità che il Governo doveva adottare per espletare il compito di Riformare organicamente il sistema fiscale, si tratterebbe dell'emanazione di provvedimenti, nella veste di decreti legislativi, che come requisiti essenziali dovrebbero rispettare i principi costituzionali, europei ed internazionali e dovrebbero basarsi sui principi e criteri direttivi, sia generali che specifici, individuati dalla stessa Legge nei successivi articoli.

La disposizione assegnava una data limite di pubblicazione di questi decreti legislativi attuativi, che scadrebbe trascorsi ventiquattro mesi (prorogabili di 90 giorni a determinate condizioni) dalla data di entrata in vigore della Legge delega, salvo ulteriori ventiquattro mesi per emanare decreti integrativi e correttivi.

Inoltre, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della Legge il Governo dovrebbe provvedere a redigere nuovi Testi Unici, che riordinino organicamente le norme che regolano il sistema fiscale, sulla base di settori omogenei ed entro dodici mesi, dall'adozione dell'ultima Legge delegata, dovrebbe emanare il Codice del diritto tributario caratterizzato da una parte generale e una parte speciale al fine di semplificare, dare maggiore chiarezza e certezza a tutto il sistema¹⁹².

3.2.2. Principi e criteri direttivi generali

L'art. 2, comma 1, del disegno di Legge, c.d. DDL, individuava i principi cardine generali che il Governo dovrebbe osservare nell'esercizio della delega attribuita dal Parlamento.

Tra questi, merita particolare menzione l'impegno riposto per la riduzione del carico fiscale volto a sostenere economicamente i lavoratori, ossia incrementare il netto erogato in busta paga. Questo importante obiettivo potrebbe essere definito «il *leitmotiv* della Riforma fiscale» da perseguire nel costante rispetto dei principi di progressività ed equità che governano il sistema tributario intero¹⁹³.

¹⁹² CINIERI S., *Guida alle novità della Delega per la riforma fiscale*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, p. 26; Ipsos Quotidiano, 29/08/2023, Pagamici Bruno, *Riforma fiscale: i punti chiave della legge delega*; RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Fisco, 15/03/2023, Cirrincione Andrea, *Il disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale*, p. 1.

¹⁹³ SCACCO A. C., *Riforma fiscale e simulazione degli effetti sul reddito di lavoro dipendente*, in *Circolari 24 Lavoro*, 13 settembre 2023, p. 4; RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Flash Fiscali, 27/03/2023, Cirrincione Andrea, *Delega per la riforma fiscale – novità attese ai fini Irpef, Ires, Iva*, p. 1.

3.2.3. *Revisione dell'IRPEF e dei redditi di lavoro dipendente*

L'art. 5, comma 1, della bozza in esame disciplinava le misure da adottare finalizzate alla revisione dell'IRPEF e si suddivideva in due parti: una prima sezione generica, che elencava i principi da seguire per gli «aspetti generali», e una seconda invece specifica, che precisava quelli esclusivi per ogni categoria reddituale.

Partendo dalla parte generale, la lettera a) al punto 1 prevedeva innanzitutto una riduzione dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche da realizzare in maniera graduale, rispettando l'art. 53, comma 2, della Costituzione e avendo come obiettivo di lungo periodo o “di prospettiva” la transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica per tutti, c.d. *flat tax*, attraverso una rivisitazione e razionalizzazione delle *tax expenditures*, ossia delle agevolazioni fiscali spettanti ai lavoratori dipendenti, quali deduzioni dalla base imponibile, detrazioni dall'imposta lorda e crediti d'imposta.

Al punto 2 disciplinava il raggiungimento dell'equità orizzontale con particolare interesse per l'equiparazione della grandezza dell'area di esenzione fiscale, c.d. *no tax area*, tra i redditi di lavoro dipendente e quelli di pensione; l'introduzione della possibilità di dedurre, anche a *forfait*, dal reddito di lavoro dipendente e assimilato le relative spese di produzione (cioè quei costi presumibilmente sostenuti ad esempio per i trasporti o l'aggiornamento professionale); l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, in misura agevolata, c.d. “*flat tax incrementale*”, su una base imponibile calcolata come differenza tra il reddito del periodo d'imposta e il reddito del periodo più elevato tra quelli degli ultimi tre periodi d'imposta, con possibilità di prevedere limiti al reddito agevolabile oltre che un regime di tassazione peculiare per i titolari di reddito di lavoro dipendente, che sia in grado di favorire l'incremento reddituale del periodo d'imposta rispetto a quello precedente¹⁹⁴.

Si evinceva come, anche nella parte degli «aspetti generali», vi fosse una particolare attenzione per i lavoratori dipendenti a dimostrazione del fatto che uno dei maggiori obiettivi del DDL di delega fosse proprio il riassetto delle disposizioni che riguardano i

¹⁹⁴ Dal momento che i redditi di lavoro dipendente in genere sono caratterizzati dalla stabilità nel corso degli anni, soprattutto quelli appartenenti alle fasce più basse. MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, p. 3296.

redditi di questi lavoratori, che rappresentano numericamente anche la maggior parte dei contribuenti¹⁹⁵.

Per quanto riguardava la parte specialistica sui redditi dei lavoratori dipendenti, alla lettera e) si prevedeva la semplificazione delle norme che riguardano le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito, con focus per i limiti di non concorrenza al reddito previsti per l'assegnazione dei *fringe benefits*¹⁹⁶.

Il Presidente del Consiglio nazionale dei commercialisti in più comunicati stampa ha espresso a nome di tutti i Dottori un «grande apprezzamento per i contenuti delle bozze» e ha definito la possibile Riforma come un «progetto ambizioso, che ha il pregio di essere strutturale, dal momento che interviene su tutti i principali aspetti del sistema tributario»; lo stesso si è ritenuto soddisfatto perché ha visto accolte nello schema tutte le istanze presentate dal proprio Consiglio e allo stesso tempo si è reso disponibile per continuare a collaborare durante tutto il percorso Riformatore¹⁹⁷.

3.3. Delega al Governo per la Riforma fiscale: Legge 9 agosto 2023, n. 111

Il 9 agosto 2023, Camera dei deputati e Senato della Repubblica hanno approvato con modificazioni l'ultima bozza di Legge delega predisposta dal Governo; la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale è avvenuta in data 14 agosto 2023, mentre l'entrata in vigore è iniziata a partire dal 29 agosto dello stesso anno.

3.3.1. Novità rispetto al DDL di delega

Rispetto al DDL di delega presentato, il Parlamento ha apportato delle modifiche che interessano principalmente l'art. 5, comma 1, mentre gli artt. 1 e 2 sono stati confermati mantenendoli pressoché invariati.

¹⁹⁵ DEL BO J. M., *Sulla strada della riforma fiscale la sfida difficile dell'imposta sui redditi*, in *Il Sole 24 ORE*, 30 maggio 2023, p. 9; RefiPraxim – Redazione fiscale, *Info Fisco*, 15/03/2023, Cirrincione Andrea, *Il disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale*, pp. 3-4; SEPIO G., SBARAGLIA G., *Riforma dei redditi di lavoro dipendente: razionalizzazione delle tax expenditures e deducibilità delle spese, anche a forfait*, in *Fisco*, 2023, 22, p. 2121.

¹⁹⁶ RefiPraxim – Redazione fiscale, *Info Fisco*, 15/03/2023, Cirrincione Andrea, *Il disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale*, p. 4.

¹⁹⁷ CNDCEC, *Fisco: Commercialisti, apprezzamento per bozza delega*, Comunicato stampa, Roma, 10 marzo 2023; CNDCEC, *Fisco: Commercialisti, delega fiscale progetto ambizioso e strutturale*, Comunicato stampa, Roma, 15 marzo 2023; RefiPraxim – Redazione fiscale, *La Circolare Quotidiana*, 16/03/2023, *Notizie Flash*, *Commercialisti: delega fiscale progetto ambizioso e strutturale*.

In particolare, la differenza sta nella lettera a) ai punti 2.4 e 2.5 (nuovo), dove si circoscrive l'applicazione della *flat tax* incrementale solo a particolari redditi: alle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una determinata soglia, alle retribuzioni riferibili alla percezione della tredicesima mensilità da parte dei lavoratori dipendenti e ai premi di produttività (vedi *Tabella 3*). Dunque, probabilmente a fronte degli eccessivi costi di realizzo, si può ritenere al momento superato ed abbandonato il progetto di applicazione agli incrementi reddituali sul periodo d'imposta precedente di una tassazione proporzionale sostitutiva universale a tutte le categorie di reddito, prevista invece nella bozza¹⁹⁸.

DISEGNO DI LEGGE DI DELEGA	LEGGE DELEGA DEFINITIVA (L. 111/2023)
« 2.4) L'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali, in misura agevolata, su una base imponibile pari alla differenza tra il reddito del periodo d'imposta e il reddito di periodo più elevato tra quelli relativi ai tre periodi d'imposta precedenti , con possibilità di prevedere limiti al reddito agevolabile e un regime peculiare per i titolari di reddito di lavoro dipendente che agevoli l'incremento reddituale del periodo d'imposta rispetto a quello precedente ¹⁹⁹ .»	« 2.4) L'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, in misura agevolata, sulle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che eccedono una determinata soglia e sui redditi indicati all'articolo 49 del TUIR, di cui al d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, riferibili alla percezione della tredicesima mensilità , ferma restando la complessiva valutazione, anche a fini prospettici, del regime sperimentale di tassazione degli incrementi di reddito introdotto, per l'anno 2023, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni; 2.5) L'applicazione del medesimo regime di imposizione alternativa di cui al numero 2.4) sui premi di produttività ²⁰⁰ .»

Tabella 3: Comparazione dei testi del Disegno di Legge di delega e della Legge di delega pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

3.3.2. Obiettivi espressi ed inespressi

Sicuramente la delega risulta essere generica in quanto è composta da sola teoria, ma si evince comunque il suo ruolo di essere un solido punto di partenza per una Riforma ad ampio raggio del sistema fiscale. Ora, la messa in pratica spetta al Governo che,

¹⁹⁸ MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, p. 3296; PARISI P., MAZZA P., *Delega fiscale 2023: IRPEF a 3 scaglioni, proroga della flat tax incrementale e nuove regole per le singole tipologie di redditi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, p. 39.

¹⁹⁹ RefiPraxim – Redazione fiscale, *Info Fisco*, 15/03/2023, Cirrincione Andrea, *Il disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale*, p. 4.

²⁰⁰ Cfr. Art. 5, comma 1, L. 111/2023.

attraverso alcuni provvedimenti attuativi, ha il compito di riempirla di contenuti concreti che ne definiscano i particolari.

Nella sua genericità se ne ricavano comunque i principali intenti, *id est*: l'aumento della trasparenza del sistema fiscale, grazie ad un riordino delle incongrue aliquote marginali effettive²⁰¹ che avrà come effetto la riduzione del *fiscal drag* e degli effetti distorsivi sull'offerta di lavoro, causati appunto dalla compresenza di diverse aliquote impositive; il perseguimento dei principi di progressività ed equità, riducendo le disparità presenti tra i soggetti passivi; la graduale diminuzione della pressione fiscale al fine di allineare il cuneo fiscale italiano a quello medio dell'OCSE, anche in ottica di stimolo economico e di aumento della competitività del Paese in termini internazionali. Nonché una generale razionalizzazione e semplificazione, che miri a rendere più agevole per i contribuenti la comprensione del sistema tributario e di conseguenza amplifichi la platea di soggetti che adempie alle proprie obbligazioni spontaneamente e regolarmente; così da contrastare l'evasione e l'elusione fiscali, ridurre il debito pubblico e, indirettamente, compensare alle diminuzioni che subiranno le entrate erariali per via della stessa Legge di delega²⁰².

Tutte queste ragioni sono tra loro interconnesse nel senso che la realizzazione di un singolo intento comporta effetti positivi e/o negativi anche sugli altri; dunque è importante valutare con attenzione e cautela ogni singola implicazione economica e sociale, in quanto il possibile cambiamento per i contribuenti è significativo sia in senso favorevole che in senso sfavorevole.

Ad esempio, una riduzione del cuneo fiscale provoca innanzitutto effetti positivi individuabili in un aumento del reddito disponibile dei lavoratori, una riduzione delle distorsioni lavorative e un miglioramento della competitività internazionale delle imprese; l'altro lato della medaglia è un'inevitabile riduzione delle entrate erariali che però potrebbe essere in parte compensata da un maggiore incentivo al lavoro dichiarato

²⁰¹ Le aliquote marginali effettive hanno lo scopo di evidenziare la parte di reddito che, in seguito ad un aumento dello stesso, viene assorbita da contributi sociali, imposte o perdita di trasferimenti. La curva delle aliquote marginali effettive deve essere normalizzata, evitando crescite esponenziali e picchi non equi.

²⁰² CINIERI S., *Guida alle novità della Delega per la riforma fiscale*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, p. 26.; PARISI P., MAZZA P., *Delega fiscale 2023: IRPEF a 3 scaglioni, proroga della flat tax incrementale e nuove regole per le singole tipologie di redditi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, p. 38.

e/o da un generico incremento di forza lavoro, anche estera, vista la riduzione della rispettiva aliquota di imposizione implicita.

Con la Legge delega viene assegnata proprio al Governo la sfida di capire se vi può essere questo bilanciamento tra benefici e costi, o meglio, ricercare una soluzione di Riforma del sistema sulla base di un compromesso in cui tutti possano trarne un vantaggio; perché, certo è che lo Stato non ha interesse a favorire una diminuzione delle entrate erariali, e, proprio per questo, una tassazione più giusta sarebbe in grado di ridurre le imposte per gli attuali contribuenti e allo stesso tempo “assumerne” di nuovi, finora rimasti occulti nel tentativo di fuggire ad una tassazione da loro considerata un’espropriazione.

Ad ogni modo penso che si sia ormai giunti ad un livello massimo di “sopportazione” e cioè che, se il Governo decidesse ancora una volta di non attivarsi, le entrate erariali non rimarrebbero più comunque stabili, bensì l’effetto sarebbe quello di un aumento del numero dei contribuenti che si dirigono verso la strada dell’evasione o elusione. Dunque, per l’organo esecutivo, non c’è scelta diversa dal portare a termine gli obiettivi contenuti nella Legge n. 111/2023.

La Legge delegata, in termini di riordino della tassazione dei redditi di lavoro dipendente, pone le fondamenta per una revisione dei criteri di determinazione del reddito e delle componenti che non vi concorrono alla formazione che si presenta essere strutturale. Allo stesso tempo, è elevato il rischio di impostare un percorso e rendersi conto, solo una volta intrapreso, di non avere tutte le capacità e/o possibilità, anche economiche, necessarie per concluderlo positivamente; oltre al fatto che, come appena discusso, una rinuncia di questo tipo risulterebbe essere veramente dannosa per lo Stato e soprattutto per i contribuenti, perché rischierebbe di accentuare ulteriormente gli attuali difetti dimostrando di non trovare il modo di superarli²⁰³.

3.3.2.1. *Primo punto: revisione generale dell’IRPEF*

Seguendo le disposizioni della Delega fiscale, il primo passo da realizzare per rivoluzionare il sistema di tassazione dei redditi di lavoro dipendente è una revisione che interessa l’intero meccanismo di tassazione dei redditi personali e che, nello specifico, consiste nella graduale traslazione verso la *flat tax*.

²⁰³ DEL BO J. M., *Sulla strada della riforma fiscale la sfida difficile dell’imposta sui redditi*, in *Il Sole 24 ORE*, 30 maggio 2023, p. 9.

Per raggiungere questo risultato finale il legislatore delegante ammette il passaggio attraverso più fasi, rappresentate ognuna da una rimodulazione degli scaglioni di reddito via via decrescente e delle relative aliquote, nonché da un riassetto delle detrazioni, deduzioni e dei crediti di imposta²⁰⁴ per assicurare l'osservanza del principio di progressività anche in un sistema in cui l'aliquota tenderà sempre più alla proporzionalità. Infatti, riforme ad ampia portata, teoricamente come questa, necessitano di fasi di transizione attentamente pianificate, in modo da consentire un graduale adattamento al regime finale, sia da parte dei contribuenti che da parte dell'amministrazione²⁰⁵.

Si tratta di una prova molto ardua per il Governo dal momento che la Legge delega non si sbilancia in merito alla gradualità con cui deve essere intrapreso questo percorso e, dunque, non dà indicazioni nemmeno riguardo al nuovo assetto che assumerà l'imposta nella prima tappa, ma ribadisce semplicemente il fatto che questo dovrebbe raffigurare solo un periodo transitorio concesso per garantire una modifica che sia il più possibile praticabile e sequenziale, in vista dell'obiettivo principale di lungo termine inquadrabile appunto nel regime ad aliquota impositiva unica.

Gli studiosi ipotizzavano, per questo primo periodo provvisorio, un ridimensionamento del numero degli scaglioni. Nello specifico le teorie maggioritarie postulavano un numero di scaglioni pari a 3, dunque una riduzione di solo un'unità rispetto alla configurazione del periodo d'imposta 2023.

In particolare, le teorie più quotate, prevedevano l'accorpamento dei secondo e terzo scaglioni attuali in un'unica fascia che comprendesse, quindi, i redditi tra i 15 mila e i 50 mila euro e fosse sottoposta ad un prelievo che, secondo la soluzione maggioritaria, sarebbe dovuto ammontare al 27%, mentre, secondo una minoranza al 33% o 35%; lasciando, dunque, inalterati gli altri due scaglioni rimanenti (vedi *Tabella 4*)²⁰⁶.

²⁰⁴ Detrazioni, deduzioni e crediti d'imposta rientrano nelle c.d. *tax expenditures* o spese fiscali; finora sono state utilizzate dallo Stato come strumento di politica fiscale. Attualmente, però, non risultano essere più efficaci ed equilibrate, poiché comportano innumerevoli inefficienze e distorsioni nel sistema fiscale complessivo.

²⁰⁵ ROSSI N., *Flat tax, aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018, p. 100.

²⁰⁶ PARISI P., MAZZA P., *Delega fiscale 2023: IRPEF a 3 scaglioni, proroga della flat tax incrementale e nuove regole per le singole tipologie di redditi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, p. 38; RefiPraxim – Redazione fiscale, *Info Fisco*, 15/03/2023, Cirrincione Andrea, *Il disegno di Legge delega di riforma del sistema fiscale*, p. 5; RefiPraxim – Redazione fiscale, *Info Flash Fiscali*, 27/03/2023, Cirrincione Andrea, *Delega per la riforma fiscale – novità attese ai fini Irpef, Ires, Iva*, p. 2.

ALIQUOTE IRPEF 2023		IPOTESI DEGLI STUDIOSI	
SCAGLIONI	ALIQUOTA	SCAGLIONI	ALIQUOTA
Fino a 15.000 euro	23%	Fino a 15.000 euro	23%
Da 15.000 a 28.000 euro	25%	Da 15.000 a 50.000 euro	27% / 33% / 35%
Da 28.000 a 50.000 euro	35%		
Oltre 50.000 euro	43%	Oltre 50.000 euro	43%

Tabella 4: Plausibile comparazione degli scaglioni e delle aliquote di imposizione ante e post Riforma fiscale.

3.3.2.2. Secondo punto: detassazione del reddito per i dipendenti

Il secondo scalino da salire per dare attuazione alle disposizioni contenute nella Legge delega per la Riforma dei redditi di lavoro dipendente consiste nel perseguire e garantire sia l'equità verticale che l'equità orizzontale per migliorare la trasparenza dell'intero sistema fiscale. Per raggiungere questo obiettivo finale la Legge prevede diversi minori obiettivi intermedi.

Innanzitutto, il legislatore delegante identifica il bisogno di uniformare la fascia di esenzione dalla tassazione tra i redditi di lavoro dipendente, ovvero tra lavoro dipendente vero e proprio e redditi da pensione. Fino al 2023 il trattamento era eterogeneo e generava una differenza di 326 euro, in quanto l'art. 13 del TUIR prevedeva una *no tax area* pari a 8.174 euro per i primi contro quella da 8.500 euro per i secondi; un riordino delle detrazioni consentirebbe di raggiungere l'equità orizzontale (per lo meno all'interno di questa categoria reddituale)²⁰⁷.

In secondo luogo, la delega prevede di riconoscere ai lavoratori dipendenti la deducibilità, anche in misura forfetizzata, delle spese sostenute per la produzione del reddito; ciò consentirebbe di annullare la contraddittoria disparità di trattamento con i redditi di lavoro autonomo e affinare ulteriormente l'equità orizzontale. Questa concessione è dovuta sia all'evolversi dei rapporti lavorativi, che vede aumentare le spese a carico del lavoratore subordinato, sia al graduale abbandono della funzione con cui erano nate le detrazioni *ex art.* 13 del TUIR. Infatti, queste detrazioni erano sorte proprio con il fine di "rimborsare" il lavoratore delle spese eventualmente sostenute, ma ormai da tempo il loro compito è mutato nella pura contribuzione alla riduzione del carico tributario e al contrasto del *fiscal drag*, oltre che nel cercare di assicurare la *no tax area* e la curva della progressività: oggi la detrazione è riconosciuta in misura forfetizzata ma a

²⁰⁷ PARISI P., MAZZA P., *Delega fiscale 2023: IRPEF a 3 scaglioni, proroga della flat tax incrementale e nuove regole per le singole tipologie di redditi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, p. 38.

prescindere dall'effettivo sostenimento di spese e, quindi, ha finito per agevolare dipendenti non meritevoli (sostenitori di spese irrisorie o nulle) e contemporaneamente danneggiare coloro che vanno incontro ad esborsi importanti²⁰⁸.

L'intenzione sembrerebbe quella di migrare dal sistema di detrazione dall'imposta lorda a quello di deduzione dalla base imponibile delle spese sostenute per la produzione del reddito che potrebbe essere standard e variabile in relazione a diversi parametri, ovvero analitica²⁰⁹.

Infine, la Legge n. 111/2023 affida al Governo il compito di applicare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF ai redditi dei lavoratori dipendenti relativi alla percezione degli straordinari e della tredicesima mensilità, oltre che per i premi di produttività.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'imposta sostitutiva agli straordinari, considerando l'esperienza passata²¹⁰, vi è un po' di timore in merito alla messa in pratica data la possibile reazione dei lavoratori di incentivare solo la quantità e non la qualità del lavoro.

In merito all'applicazione di un'imposta alternativa sulla tredicesima mensilità non vi sono "test" precedenti, bensì si tratterebbe di una disposizione completamente innovativa che, probabilmente, potrebbe essere efficace a ridurre il cuneo fiscale in quanto tutt'ora il regime ne prevede invece il cumulo con gli altri redditi.

Mentre, guardando ai premi di produttività il Governo nel legiferare deve prestare attenzione a coordinare il tutto con le norme già in vigore²¹¹.

3.3.2.3. *Terzo punto: nuove regole specifiche per i lavoratori dipendenti*

La terza mossa contemplata nella Legge prevede delle novità specifiche per le varie categorie reddituali; in particolare però concentrandosi su quella in esame, viene chiesto all'organo esecutivo di rivedere e semplificare le disposizioni che riguardano le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito imponibile con specifico riguardo

²⁰⁸ MICCINESI M., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Digesto*, 1996, p. 11; SEPIO G., SBARAGLIA G., *Riforma dei redditi di lavoro dipendente: razionalizzazione delle tax expenditures e deducibilità delle spese, anche a forfait*, in *Fisco*, 2023, 22, p. 2123.

²⁰⁹ SCACCO A. C., *Riforma fiscale e simulazione degli effetti sul reddito di lavoro dipendente*, in *Circolari 24 Lavoro*, 13 settembre 2023, p. 8.

²¹⁰ Nel secondo semestre del 2018 era stata prevista l'applicazione, agli straordinari insieme ad altri specifici redditi, di un'imposta sostitutiva del 10% fino ad un importo di 3 mila euro annui.

²¹¹ La Legge n. 208/2015 disciplina un'imposizione sostitutiva del 10% (ridotta al 5% per il 2023 e prorogata anche per il 2024), fino a 3 mila euro annui, sui premi di risultato. MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, pp. 3296-3297.

per gli importi dei limiti di non concorrenza previsti per l'assegnazione dei *welfare* aziendali.

Questa revisione è essenziale per adeguare, finalmente in modo strutturale e non emergenziale, la soglia di esenzione dei compensi in natura di 500 mila lire (attuali 258,23 euro) sorta nel 1986 all'attuale costo della vita, oltre che alle nuove modalità di svolgimento della prestazione lavorativa²¹². Ciò deve essere realizzato «salvaguardando le finalità della mobilità sostenibile, dell'attuazione della previdenza complementare, dell'incremento dell'efficienza energetica, dell'assistenza sanitaria, della solidarietà sociale e della contribuzione agli enti bilaterali²¹³».

In merito all'ordine di incentivare la mobilità sostenibile e l'efficienza energetica, la Dottoressa commercialista M. Magnani (2023) scrive come sarebbe auspicabile che tra le ipotesi di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente elencate all'art. 51, comma 2, del TUIR se ne aggiungesse una specifica per i rimborsi alla generalità o a categorie di dipendenti, ad esempio, per l'acquisto o la locazione di veicoli totalmente elettrici (anche se ad uso esclusivamente personale e non promiscuo)²¹⁴.

Allo stesso modo i Dottori G. Sepio e G. Sbaraglia (2023) scrivono che anche i contributi versati agli enti bilaterali dovrebbero rientrare nell'elenco all'art. 51, comma 2, del TUIR e, generalizzando, affermano che interventi di questo tipo, ossia volti a ritoccare i regimi di esenzione contemplati nel Testo Unico, sarebbero sicuramente utili ad alleggerire la pressione fiscale sui lavoratori dipendenti²¹⁵.

Sarà in ogni caso compito del Governo scegliere come agire nel rispetto delle linee guida date dalla Legge delega.

3.4. Considerazioni sul testo di Delega

Innanzitutto, preso atto dell'esperienza passata caratterizzata da Leggi delega parzialmente inattuata o addirittura, come nel caso del più recente tentativo di Riforma, rimaste semplicemente bozze, si percepiscono chiaramente le difficoltà e gli ostacoli che premono sulla loro realizzazione; questo soprattutto nella Legge delega tutt'ora in vigore

²¹² SEPIO G., SBARAGLIA G., *Riforma dei redditi di lavoro dipendente: razionalizzazione delle tax expenditures e deducibilità delle spese, anche a forfait*, in *Fisco*, 2023, 22, p. 2127.

²¹³ Cfr. L. 111/2023, art. 5, comma 1 lettera e).

²¹⁴ MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, p. 3300.

²¹⁵ SEPIO G., SBARAGLIA G., *Riforma dei redditi di lavoro dipendente: razionalizzazione delle tax expenditures e deducibilità delle spese, anche a forfait*, in *Fisco*, 2023, 22, p. 2129.

data la molteplicità ed ambiziosità degli elementi che contiene²¹⁶: è una delega «globale» perché tocca fundamentalmente l'intero sistema con un elevato livello di dettaglio e dal punto di vista dimensionale è quasi quattro volte la precedente; «moderna» perché punta a conformare l'orientamento italiano a quello internazionale ed europeo, aumentando la competitività del Paese e, quindi, l'*appeal* verso gli investitori; ma anche «giusta» perché cerca un corretto equilibrio tra gli interessi erariali e quelli del contribuente, promuovendo la rimozione delle principali problematiche, asimmetrie e lacune presenti tuttora nelle norme²¹⁷.

Di conseguenza, l'impegno per il Governo di portarla a termine deve essere massimo, in quanto incorpora l'importante funzione di riequilibrare un sistema fiscale frutto di ripetute sovrapposizioni normative prive di una coerente linea di sviluppo e basato su un rapporto fisco-contribuente ormai da tempo poco trasparente.

Una prima considerazione sulla Legge n. 111/2023 riguarda la scelta del mezzo normativo utilizzato per attuare una Riforma di questo tipo.

Se si considera solo la parte che incide sui redditi di lavoro dipendente, lo strumento della delegazione legislativa, al posto che un semplice provvedimento come potrebbe essere stata un'ordinaria Legge di bilancio, potrebbe in un primo momento sembrare eccessivo. Al contrario, in un'analisi più approfondita trova giustificazione se visto come una richiesta di assoluta occorrenza ed urgenza di intervento, per la quale il legislatore delegante pretende l'assunzione di un impegno di totale serietà da parte del soggetto delegato, tale da rendere la Riforma dell'IRPEF una vera e propria rivoluzione a 360 gradi e non una semplice «manutenzione ordinaria» (realizzabile anche con una Legge di bilancio)²¹⁸.

Ad ogni modo, tenendo conto del fatto che in realtà il bacino delle azioni programmate nei vari articoli non tocca solo l'ambito dell'Imposta personale, bensì è molto più ampio, non vi è dubbio di ritenere adeguato il mezzo normativo utilizzato; anzi, vi è la sussistenza di tutti i presupposti necessari a ritenere che l'impatto generato possa essere stabile e continuativo nel tempo.

²¹⁶ MONDINI A., *Spunti critici sulla tassazione dei redditi di lavoro nel progetto di riforma della XVIII Legislatura*, in *Riv. trim. di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche*, 2022, 73, p. 169.

²¹⁷ MELIS G., *Relazione sui Progetti di legge recanti: "Delega al Governo per la riforma fiscale" (C. 75 Marattin e C. 1038 Governo)*, in *Innovazione e Diritto*, 2023, 2, pp. 94-96.

²¹⁸ MONDINI A., *Spunti critici sulla tassazione dei redditi di lavoro nel progetto di riforma della XVIII Legislatura*, in *Riv. trim. di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche*, 2022, 73, p. 183.

Passando a una seconda riflessione, il testo della delega risulta ancora parecchio generico poiché individua solo il risultato finale, senza dare indicazioni in merito al percorso da seguire e ai mezzi da impiegare per raggiungerlo; spetta al Governo darne piena concretezza in tempi rapidi, per evitare di ricadere nuovamente in una Riforma mancata.

Questo aspetto, ottimisticamente ragionando, potrebbe essere visto come un vantaggio perché assicura flessibilità ed adattabilità a seconda delle esigenze; allo stesso tempo potrebbe risultare un punto di sfavore, in quanto un testo indeterminato potrebbe non essere in grado di dare all'organo delegato le giuste direttive per raggiungere il risultato desiderato, od addirittura lasciarlo troppo libero con il rischio che trovi una via di fuga che ancora una volta non risulti essere definitiva.

Per fare un esempio, in merito all'obiettivo di trovare una chiave per aggiustare l'andamento non lineare della curva di progressività, la Legge avrebbe potuto dirsi completa se avesse indicato uno specifico rapporto, o un *range*, ideale da mantenere tra aliquote medie ed aliquote marginali effettive, cioè un criterio oggettivo che il Governo potesse impiegare come linea guida per valutare e cercare di risolvere in maniera strutturale i problemi legati alla progressività²¹⁹.

Inoltre, per una proposta così radicalmente diversa dall'attuale sistema, della quale si possono o meno condividere i principi, sarebbe sicuramente stato utile far affiancare, o addirittura precedere, la Legge delega dalla predisposizione di strumenti volti a consentire la valutazione in maniera concreta delle conseguenze che deriverebbero dalla sua applicazione, sia con scopo informativo, sia con scopo di aiuto al Governo per disegnare politiche migliori, ma anche con lo scopo di tentare di evitare spiacevoli sorprese *ex post* difficilmente risolvibili se non con il ricorso alla solita e opaca pratica delle deroghe o delle salvaguardie²²⁰.

Un'ultima considerazione, anche a conferma di quanto affermato in questo lavoro nei precedenti Capitoli²²¹, vuole far notare come la maggior parte degli obiettivi menzionati all'art. 5, comma 1 lettera a), della Legge, dunque nella parte generale, sia comunque sempre improntata nel ricercare una soluzione ai problemi, quali cuneo fiscale

²¹⁹ MONDINI A., *Spunti critici sulla tassazione dei redditi di lavoro nel progetto di riforma della XVIII Legislatura*, in *Riv. trim. di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche*, 2022, 73, p. 185.

²²⁰ ROSSI N., *Flat tax, aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018, pp. 78, 94, 95, 100.

²²¹ Vedi *supra* Capitolo I.

elevato e *fiscal drag*, che premono sulla tassazione che colpisce il fattore di produzione lavoro, identificandolo ancora una volta come la principale fonte di entrate tributarie per lo Stato italiano e quindi, purtroppo, quale una delle più grandi preoccupazioni che connotano il sistema fiscale.

Ciò anche per il fatto che, per via di una serie di deroghe e norme agevolative, sono rimasti ormai solo i redditi di lavoro dipendente ad essere ancora assoggettati alla normativa IRPEF vera e propria e, di conseguenza, anche a tutti i relativi problemi di complessità, inefficienza ed iniquità; in altri termini, come scrive Pomini (2021), «l'IRPEF è diventata una tassa sul lavoro dipendente e sulle pensioni [...]: il tradizionale *slogan*, pagare tutti per pagare di meno, è passato di moda²²²».

3.5. Il futuro dell'IRPEF secondo la Legge delega: la *flat-rate tax*

Come afferma Stevanato (2016) «l'Irpef si è trasformata in un tributo frammentario e selettivo, dove la progressività è ormai confinata ai soli redditi di lavoro [...]. L'applicazione di aliquote progressive ai redditi oggi tassati in via sostitutiva e proporzionale implicherebbe la rinuncia a collaudati meccanismi cedolari e maggiorazioni d'imposta difficilmente sostenibili²²³».

Per questa ragione il testo di Legge delega individua come soluzione per riconoscere uno sgravio sui lavoratori la transizione verso la *flat tax*, considerata dai sostenitori una forma di progressività più equa.

La *flat-rate income tax*, o imposta ad aliquota piatta, è un'imposta proporzionale caratterizzata appunto formalmente da un'aliquota unica fissa prestabilita, cioè uguale per tutti i contribuenti, ed eventualmente il riconoscimento di una *no tax area* e/o di alcune ragionate deduzioni e/o detrazioni. Questo tipo di tributo, infatti, ammette variegate strutture molto diverse tra loro, alcune delle quali consentono il soddisfacimento della pregiudiziale costituzionale di progressività, nonché del requisito di personalità.

A prescindere dalla configurazione assunta, in generale assicura una totale trasparenza nelle modifiche che potrebbe subire nel tempo, al contrario della complessità che regola l'attuale sistema tributario e che permette a qualsiasi forza politica in carica di introdurre

²²² POMINI M., *Il prisma della flat tax. Dal liberalismo illuminato al populismo economico*, Verona, 2021, p. 109.

²²³ STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla flat tax: prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016.

variazioni che incidono, anche negativamente, sui contribuenti in maniera opaca e a loro insaputa²²⁴.

Questa imposta “piatta” e “proporzionale” a prima vista può essere reputata come una forma di imposizione meno equa e giusta rispetto alla tassazione progressiva c.d. tradizionale; nella realtà, se abbinata ad una deduzione o ad una detrazione, non contrasta assolutamente con il principio all’art. 53 della Costituzione: la progressività non si realizza solo attraverso un’imposta ad aliquote graduate²²⁵ e non esiste nemmeno una classifica di quali siano le migliori imposte progressive da adottare. C’è da dire, inoltre, che l’imposta che caratterizza il sistema attualmente vigente determina una progressività che può dirsi ormai solo nominale e proprietà dei soli redditi di lavoro dipendente, in quanto per la maggior parte delle altre categorie reddituali il sistema fiscale italiano è già da tempo sulla strada della tassa piatta (come per i redditi da capitale finanziario, i redditi immobiliari, alcuni redditi da lavoro autonomo, ecc.), piuttosto che su quella della tassazione progressiva²²⁶.

3.5.1. *L’ossimoro della flat tax progressiva*

Dal momento che la Legge delega lascia piena libertà al legislatore nella scelta degli strumenti e dei criteri tecnici di attuazione della progressività, nonché dell’inclinazione e dell’intensità della curva delle aliquote medie; anche una semplice *flat tax* è, appunto, compatibile con il dettato costituzionale alla pari di un’imposta graduata qualora vengano garantiti una *no tax area* ed un sistema ordinato di deduzioni e detrazioni in relazione alla capacità contributiva del soggetto passivo. Si parla in questo senso di «progressività per deduzione» o «progressività per detrazione» che realizza una variazione crescente dell’aliquota media al variare dei livelli di reddito o, in altre parole, l’incidenza cresce con il reddito; dunque, non è proporzionale e non vi è possibilità di ritenerla incostituzionale²²⁷.

L’unico vero punto di difficoltà sta nella scelta del giusto valore che l’aliquota unica dovrebbe assumere: un’aliquota troppo bassa genererebbe una perdita di gettito

²²⁴ BALDINI M., *Flat Tax: cos’è e come funziona*, in *Fiscomania*, 16 maggio 2023.

²²⁵ *Flat tax* e imposta progressiva per scaglioni non devono essere considerati sistemi di imposizione contrapposti tra loro.

²²⁶ POMINI M., *Il prisma della flat tax. Dal liberalismo illuminato al populismo economico*, Verona, 2021, pp. 99-107.

²²⁷ STEVANATO D., *Dalla crisi dell’IRPEF alla flat tax: prospettive per una riforma dell’imposta sul reddito*, Bologna, 2016, pp. 54-55.

considerevole, al contrario un'aliquota troppo alta potrebbe portare ad un valore della pressione fiscale insostenibile per il contribuente, ricadendo sul problema odierno.

Per questi motivi, tale decisione, rappresenta uno degli elementi fondamentali da cui dipende il buon funzionamento dell'imposta; in merito, il legislatore delegante non si sbilancia, ma secondo alcuni studi la percentuale dovrebbe essere compresa tra il 22 e il 25 per cento²²⁸.

3.5.1.1. *Pro e contro*

Tra i vantaggi che probabilmente deriverebbero dall'adozione di questo sistema è significativo richiamare, innanzitutto, la considerevole riduzione della pressione fiscale e l'enorme semplificazione del sistema tributario.

Infatti, *in primis* verrebbe depurata la tassazione dalle moltissime *tax expenditures*, causa principale dell'andamento non lineare della curva di progressività, ed *in secundis* verrebbe facilitata la comprensione del tributo da pagare per i contribuenti, nonché la sua applicazione per l'amministrazione finanziaria; inoltre, non sarebbe più necessario riservare una tassazione separata e speciale per i redditi a formazione pluriennale (quali quelli derivanti dagli arretrati di lavoro dipendente e dalla percezione del TFR), in quanto con il nuovo sistema verrebbe trovata l'automatica soluzione data dall'invarianza dell'aliquota nel tempo²²⁹.

Un altro effetto positivo consisterebbe nell'allargamento del reddito imponibile, sia per via del decremento del manifestarsi di partiche elusive ed evasive, sia per via dell'aumento dello stimolo al lavoro e alla produzione, generando una sorta di autofinanziamento della Riforma.

Infine, verrebbe a diffondersi l'idea e l'immagine di un Paese con una governance più etica, grazie alla maggiore trasparenza e all'eliminazione di tutte le eccezioni e sovrapposizioni che, invece, offuscano l'attuale sistema fiscale; con la conseguenza

²²⁸ Il disegno potrebbe essere completato da un intervento analogo in campo contributivo. BALDINI M., *Flat Tax: cos'è e come funziona*, in *Fiscomania*, 16 maggio 2023; PEZZULLI B., *Contratto sociale, redistribuzione ed efficienza: Il caso per la Flat Tax. Una tassa da terza via?*, in *Innovazione e Diritto*, 2022, 4, p. 67; ROSSI N., *Flat tax, aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018, p. 97.

²²⁹ STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla flat tax: prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016, p. 163.

involontaria di rendere più complicata e rintracciabile l'introduzione di artificiosi trattamenti di favore occulti²³⁰.

Dall'altro lato bisogna considerare anche alcuni svantaggi in termini di equità e redistribuzione del carico tributario tra i cittadini.

In particolare, secondo i «detrattori della *flat-tax*», tale sistema potrebbe rischiare di favorire eccessivamente i contribuenti ad alto reddito danneggiando magari quelli a più basso reddito, nel senso che i primi potrebbero beneficiare di un taglio fiscale maggiore rispetto agli ultimi (questo dipenderà anche dal valore che assumerà l'aliquota impositiva, motivo in più per cui è importante stabilirlo con attenzione).

In realtà, i sostenitori della *flat-tax* progressiva smentiscono questo punto per due ragioni e attribuiscono a tale tipologia di imposta una grande capacità di generare efficienza.

In primo luogo, mettono in evidenza il fatto che l'attuale scala delle aliquote è molto ripida nei redditi intermedi, mentre tende ad appiattirsi con l'aumentare del livello reddituale; quindi, l'unificazione delle aliquote potrebbe sgravare non solo i redditi più elevati ma anche quelli intermedi.

In secondo luogo, spiegano come, in realtà, per gli individui abbienti la relazione che intercorre tra aliquote marginali e aumento della produzione di redditi tassabili sia rappresentata da una relazione inversamente proporzionale, in quanto per questi soggetti i redditi sono altamente elastici e, nel *trade-off* tra reddito e ore di tempo libero²³¹, un guadagno aggiuntivo rappresenta una bassa utilità rispetto alla disponibilità di tempo libero, ossia dovrebbero rinunciare a parecchio tempo libero per avere magari solo un euro in più. In quest'ottica, al fine di espandere l'economia, l'abbassamento dell'aliquota gravante sui redditi più elevati dovrebbe essere visto come un incentivo al lavoro, in modo che, di conseguenza, si traduca anche in benefici per la "classe" media²³².

Altro aspetto da tenere a mente è come, ovvero con quali risorse, finanziare il progetto; perché è vero che vi sono tutte le prospettive future di percepire maggiori entrate erariali grazie all'implementazione del nuovo sistema, però è anche vero che il periodo iniziale potrebbe vedere una consistente riduzione delle stesse con tutti gli impatti del

²³⁰ PEZZULLI B., *Contratto sociale, redistribuzione ed efficienza: Il caso per la Flat Tax. Una tassa da terza via?*, in *Innovazione e Diritto*, 2022, 4, pp. 73-75.

²³¹ Avere più tempo libero, implica meno tempo lavorato, cioè meno reddito percepito; ogni individuo valuta la convenienza, in termini di reddito, nel lavorare di più o di meno.

²³² STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla flat tax: prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016, pp. 20-22.

caso; a riguardo, ne sono la prova alcuni Paesi dell'Europa dell'Est che già adottano questo sistema di tassazione²³³.

Dunque, nella teoria la «rivoluzione fiscale della tassa piatta» è basata su un programma che ha tutti i requisiti per poter essere definito adeguato a sradicare un sistema fiscale ormai oppressivo, illeggibile e incagliato e ad apportare un vantaggio per il singolo contribuente, per l'economia nel suo complesso ed anche per le casse dello Stato; allo stesso tempo è opportuno valutarne al meglio gli effetti complessivi nel lungo termine per capire quale configurazione adottare per limitare il più possibile gli svantaggi ed equilibrare gli interessi di tutti gli *stakeholder* coinvolti dall'operazione; inoltre, il nuovo tributo ad aliquota *flat* deve essere visto come l'ultimo tassello di una serie di passaggi intermedi, in altri termini bisogna procedere con cautela e gradualità²³⁴.

²³³ BALDINI M., *Flat Tax: cos'è e come funziona*, in *Fiscomania*, 16 maggio 2023; DEL FEDERICO L., *La crisi dell'Irpef ed i tentativi di riforma: quel che resta della XVIII legislatura*, in *Supplemento online a Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, p. 557.

²³⁴ BALDINI M., *Flat Tax: cos'è e come funziona*, in *Fiscomania*, 16 maggio 2023; PEZZULLI B., *Contratto sociale, redistribuzione ed efficienza: Il caso per la Flat Tax. Una tassa da terza via?*, in *Innovazione e Diritto*, 2022, 4, p. 75; POMINI M., *Il prisma della flat tax. Dal liberalismo illuminato al populismo economico*, Verona, 2021, p. 110.

Capitolo IV Novità per i redditi di lavoro dipendente

4.1. Modifiche introdotte sui redditi dei lavoratori dipendenti

Costruire un nuovo modello fiscale italiano che sia complessivamente affidabile, efficace ed efficiente è una necessità e, nel contempo, una sfida veramente complessa da portare a termine per il Governo perché richiede massima serietà e impegno, soprattutto alla luce della sempre maggiore difficoltà nel riflettere e rincorrere l'economia moderna, altamente dinamica e fortemente influenzata da molteplici fattori, tra cui la spinta dell'inflazione, l'incertezza generale, la globalizzazione, la liberalizzazione dei mercati e il cambiamento tecnologico²³⁵.

A partire dal 29 agosto 2023, data che segna l'entrata in vigore della Legge n. 111 del 9 agosto 2023, il Governo, quale organo delegato a concretizzare la Riforma, ha dato avvio a questo percorso assai arduo di trasformazione, in quanto ha iniziato ad emanare Decreti legislativi al fine di dare attuazione alle istanze presenti nella Delega stessa. Al momento ne sono già stati pubblicati una decina, tra i quali spiccano due di nostro particolare interesse poiché introducono modifiche che concernono il regime di tassazione del reddito delle persone fisiche, quindi, in particolare, dei redditi dei lavoratori dipendenti (D.lgs. n. 216/2023) e la fiscalità internazionale (D.lgs. n. 209/2023).

Essendo una dura prova da realizzare sotto molteplici punti di vista non deve certamente mancare la pressione, ma, come detto al Capitolo III, l'organo esecutivo ha ben ventiquattro mesi di tempo per pensare a quale potrebbe essere la soluzione migliore per l'Italia ed emanare. Durante questo periodo, inoltre, è assolutamente necessario rimanere costantemente aggiornati in merito poiché si tratta di una materia in continua revisione, vista anche la stessa durata limitata che è stata assegnata ad alcune delle novità finora introdotte²³⁶.

²³⁵ Ipsoa Quotidiano, 12/03/2024, Tomassini Antonio, *La riforma fiscale e la creazione di un nuovo rapporto fisco-contribuente*, p. 1; RefiPraxim – Redazione fiscale, *La Circolare Quotidiana*, 17/10/2023, *Notizie Flash, MEF – Approvato ddl bilancio: Giorgetti, priorità lavoratori con redditi bassi, famiglie numerose e natalità*.

²³⁶ I Decreti legislativi che verranno analizzati legiferano per il solo anno 2024 e non in maniera indeterminata. Questo dato può essere letto come indice di attesa in vista di qualcosa di più importante.

4.1.1. Decreto legislativo n. 216 del 30 dicembre 2023

Il Decreto legislativo n. 216 del 30 dicembre 2023 si intitola «Attuazione del primo modulo di Riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi» ed è uno dei provvedimenti attuativi più importanti perché, a monte, il capitolo IRPEF nella Legge delega n. 111/2023 è uno di quelli maggiormente attenzionati, anche da parte dell'opinione pubblica.

Già dalla denominazione si comprendono gli argomenti che vengono trattati, aggiornati e “rimodernati” e, allo stesso tempo, ci si auspica che questo Decreto sia solo il primo, c.d. «primo modulo», di una serie di provvedimenti attuativi della Riforma fiscale dell'IREPF che verranno nel tempo presi e che andranno tutti verso la stessa direzione di revisionare l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche in termini di ricalibratura degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni per garantire ai soggetti passivi un'imposta più giusta e meno pesante.

Il testo del provvedimento governativo esordisce affermando proprio di voler dare attuazione in particolare all'art. 5, comma 1, lettera a) della Legge di delega, la quale ha posto i due principali obiettivi della graduale riduzione dell'imposta, ossia il rispetto del principio di progressività nella prospettiva di transizione verso un sistema ad aliquota unica e il perseguimento dell'equità orizzontale a partire dall'omogeneizzazione delle aree *no tax* riconosciute ai percettori di redditi di lavoro dipendente.

Ai fini di questo studio e degli obiettivi appena illustrati è fondamentale concentrare l'attenzione nell'art. 1 del citato Decreto, il quale contiene una nuova disciplina degli scaglioni e delle aliquote IRPEF²³⁷, nonché delle detrazioni spettanti a specifici lavoratori dipendenti²³⁸.

4.1.1.1. Rimodulazione degli scaglioni e delle aliquote IRPEF

Per soddisfare il primo obiettivo imposto dalla Delega, il Governo interviene con disposizioni in materia di Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche volte a rimodulare, per il solo anno 2024, le aliquote e gli scaglioni di reddito da applicarsi in sede di determinazione dell'imposta lorda.

²³⁷ Cfr. Art. 1, comma 1, D.lgs. 216/2023.

²³⁸ Cfr. Art. 1, comma 2, D.lgs. 216/2023.

L'art. 1, comma 1, del D.lgs. n. 216/2023 apporta delle modifiche all'art. 11, comma 1, del TUIR consistenti nella rimodulazione delle aliquote IRPEF.

Dal 1° gennaio 2024 viene disposto il passaggio da quattro a tre scaglioni di reddito imponibile²³⁹, distribuiti così come segue:

VECCHIE ALIQUOTE IRPEF ²⁴⁰		ALIQUOTE IRPEF DAL 2024	
SCAGLIONI	ALIQUOTA	SCAGLIONI	ALIQUOTA
Fino a 15.000 euro	23%	Fino a 28.000 euro	23%
Da 15.000 a 28.000 euro	25%		
Da 28.000 a 50.000 euro	35%	Da 28.000 a 50.000 euro	35%
Oltre 50.000 euro	43%	Oltre 50.000 euro	43%

Tabella 5: Confronto tra le aliquote IRPEF in vigore fino al 31/12/2023 e quelle in vigore dall'01/01/2024 sulla base del D.lgs. n. 216/2023²⁴¹.

Dunque, a seguito delle modifiche introdotte, è stato soppresso il secondo scaglione che comprendeva i redditi tra i 15 mila e i 28 mila euro, per accorparlo al primo con aliquota più bassa del 23%. Nella sostanza, per la fascia di reddito fino a 15 mila euro non vi è alcuna riduzione dell'aliquota d'imposta IRPEF, mentre per lo scaglione di reddito da 15 mila a 28 mila euro vi è una riduzione dell'imposta lorda del 2%.

Invece, risultano confermati e inalterati i due scaglioni di reddito successivi, unitamente alle corrispondenti aliquote marginali legali.

4.1.1.2. Rivisitazione del sistema delle detrazioni IRPEF

In adempimento al secondo obiettivo della Legge di delega, si agisce innalzando, comunque per il solo anno 2024, la detrazione prevista per i titolari di redditi di lavoro dipendente non superiori a 15 mila euro, da applicarsi in sede di determinazione dell'imposta netta.

L'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 216/2023 apporta delle variazioni all'art. 13, comma 1, del Testo Unico consistenti nella revisione del sistema delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente in relazione al vecchio primo scaglione di reddito.

²³⁹ RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 17/10/2023, Fisco Passo per Passo, *Delega fiscale – Approvato D.lgs. per la riforma dell'IRPEF*, p. 1; RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Flash Fiscali, 08/01/2024, Cirrincione Andrea, *La nuova Irpef dal 2024*, pp. 1-2; RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 24/01/2024, Fisco Passo per Passo, *I nuovi scaglioni Irpef dal 2024*; RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 07/02/2024, Fisco Passo per Passo, *Riforma IRPEF dal 2024 – primi chiarimenti dell'Agenzia*.

²⁴⁰ Periodo d'imposta 2023.

²⁴¹ Rispetto a quanto inizialmente ipotizzato dagli studiosi, il Governo ha accorpato gli scaglioni in maniera differente nell'ottica di evitare aggravamenti d'imposta per i redditi medio-bassi.

Quindi, dal 1° gennaio 2024, viene ampliato fino a 8.500 euro²⁴² l'ammontare del reddito escluso da imposizione previsto per i percettori di redditi di lavoro dipendente venendo a parificarsi con quello già vigente a favore dei pensionati²⁴³.

La modifica agisce in questo modo:

VECCHIE DETRAZIONI IRPEF ²⁴⁴		DETRAZIONI IRPEF DAL 2024	
SCAGLIONI	DETRAZIONE SPETTANTE	SCAGLIONI	DETRAZIONE SPETTANTE
Fino a 15.000 euro	1.880	Fino a 15.000 euro	1.955
Da 15.000 a 28.000 euro	$1.910 + 1.190 * (28.000 - \text{reddito}) / 13.000$	Da 15.000 a 28.000 euro	$1.910 + 1.190 * (28.000 - \text{reddito}) / 13.000$
Da 28.000 a 50.000 euro	$1.910 * (50.000 - \text{reddito}) / 22.000$	Da 28.000 a 50.000 euro	$1.910 * (50.000 - \text{reddito}) / 22.000$
Oltre 50.000 euro	0	Oltre 50.000 euro	0

Tabella 6: Confronto tra le detrazioni IRPEF in vigore fino al 31/12/2023 e quelle in vigore dall'01/01/2024 sulla base del D.lgs. n. 216/2023²⁴⁵.

I vari scaglioni di suddivisione disciplinati all'art. 13 del TUIR rimangono inalterati, in questo caso cambia unicamente l'importo delle detrazioni previste per i redditi inferiori o uguali a 15 mila euro innalzandosi di 75 euro, per garantire l'equità orizzontale almeno all'interno della categoria reddituale dei redditi di lavoro dipendente. In conseguenza di ciò, all'art. 1, comma 3, del Decreto, vi è una variazione, sempre per il solo anno 2024, dei requisiti necessari alla corresponsione del trattamento integrativo solo a favore dei soggetti con reddito non superiore a 15 mila euro; tale modifica è stata necessaria per assicurare il mantenimento di condizioni equiparabili a quelle ante-Riforma. Nello specifico, la novità risiede nel fatto che, per i contribuenti con reddito inferiore o uguale a 15 mila euro, l'imposta lorda, da confrontare con le detrazioni, deve essere diminuita di un importo pari a 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno²⁴⁶.

²⁴² Imposta lorda = $8.500 * 0,23 = 1.955$ euro pari alla nuova detrazione spettante. Dunque, dal 2024 l'imposta netta per i percettori un reddito imponibile di 8.500 euro è pari a zero. Nel 2023 la *no tax area* era di 8.174 euro.

²⁴³ RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 17/10/2023, Fisco Passo per Passo, *Delega fiscale – Approvato D.lgs. per la riforma dell'IRPEF*, p. 1; RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Flash Fiscali, 08/01/2024, Cirrincione Andrea, *La nuova Irpef dal 2024*, pp. 1-2; RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 24/01/2024, Fisco Passo per Passo, *I nuovi scaglioni Irpef dal 2024*; RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 07/02/2024, Fisco Passo per Passo, *Riforma IRPEF dal 2024 – primi chiarimenti dell'Agenzia*.

²⁴⁴ Periodo d'imposta 2023.

²⁴⁵ L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi superiori a 25 mila euro e fino a 35 mila euro.

²⁴⁶ Settimana Professionale, n. 9, 06/03/2024, Borsi Laura, *Riforma IRPEF: Le conferme dell'Agenzia delle Entrate*, pp. 36-37.

Questa riduzione mira a neutralizzare l'incremento dell'importo della detrazione, che avrebbe potuto determinare la perdita del beneficio integrativo per alcuni soggetti.

Dunque, nell'ambito dello stesso scaglione di reddito assoggettato ad aliquota del 23% che comprende i redditi fino a 28 mila euro, si applicano detrazioni differenziate tra chi produce redditi fino a 15 mila euro e chi, invece, supera questa soglia²⁴⁷.

4.1.1.3. Nella pratica

Per dare concretizzazione agli effetti prodotti dalla revisione fiscale del Decreto legislativo di attuazione del primo modulo della Riforma IRPEF finora esposti, la *Tabella 7* mette in evidenza il vantaggio in termini di imposta netta che si genera a favore del lavoratore subordinato a seconda dell'applicazione, nel calcolo dei vari fattori, del regime in vigore nel 2023 piuttosto che nel 2024.

Vengono analizzati e confrontati più casi corrispondenti a diversi livelli reddituali imponibili crescenti, tra cui anche quelli degli *Esempi 1, 2 e 3* descritti al Capitolo II²⁴⁸, ponendo in evidenza l'imposta lorda, la detrazione da lavoro dipendente spettante e l'imposta netta.

CASO	REDDITO IMPONIBILE	REGIME	IMPOSTA LORDA	DETRAZIONE	IMPOSTA NETTA	Δ	Δ IN % DEL REDDITO
R.I. = 8.174	8.173,91	2023	1.880,00	1.880,00	-	75	0,92 %
		2024	1.880,00	1.955,00	75,00		
R.I. = 8.500	8.500,00	2023	1.955,00	1.880,00	75,00	75	0,88 %
		2024	1.955,00	1.955,00	-		
Esempio 3	13.485,29	2023	3.101,62	1.880,00	1.221,62	75	0,56 %
		2024	3.101,62	1.955,00	1.146,62		
R.I. = 15.000	15.000,00	2023	3.450,00	1.880,00	1.570,00	75	0,50 %
		2024	3.450,00	1.955,00	1.495,00		
R.I. = 16.000	16.000,00	2023	3.700,00	3.008,46	691,54	20	0,13 %
		2024	3.680,00	3.008,46	671,54		
R.I. = 18.000	18.000,00	2023	4.200,00	2.825,38	1.374,62	60	0,33 %
		2024	4.140,00	2.825,38	1.314,62		
R.I. = 20.000	20.000,00	2023	4.700,00	2.642,31	2.057,69	100	0,50 %
		2024	4.600,00	2.642,31	1.957,69		
R.I. = 25.000	25.000,00	2023	5.950,00	2.184,62	3.765,38	200	0,80 %
		2024	5.750,00	2.184,62	3.565,38		
R.I. = 28.000	28.000,00	2023	6.700,00	1.975,00	4.725,00	260	0,93 %
		2024	6.440,00	1.975,00	4.465,00		

²⁴⁷ Settimana Professionale, n. 9, 06/03/2024, Borsi Laura, *Riforma IRPEF: Le conferme dell'Agenzia delle Entrate*, p. 35.

²⁴⁸ Senza considerare la politica decontributiva.

Esempio 2	29.967,30	2023	7.388,56	1.804,20	5.584,35	260	0,87 %
		2024	7.128,56	1.804,20	5.324,35		
R.I. = 30.000	30.000,00	2023	7.400,00	1.801,36	5.598,64	260	0,87 %
		2024	7.140,00	1.801,36	5.338,64		
Esempio 1	33.818,10	2023	8.736,34	1.469,88	7.266,45	260	0,77 %
		2024	8.473,34	1.469,88	7.006,45		
R.I. = 40.000	40.000,00	2023	10.900,00	868,18	10.031,82	260	0,65 %
		2024	10.640,00	868,18	9.771,82		
R.I. = 50.000	50.000,00	2023	14.400,00	-	14.400,00	260	0,52 %
		2024	14.140,00	-	14.140,00		

Tabella 7: Confronto del vantaggio derivante dall'applicazione del regime 2024, in vigore dall'01/01/2024 sulla base del D.lgs. n. 216/2023, tra differenti livelli di reddito imponibile²⁴⁹.

Il vantaggio in termini assoluti aumenta con l'aumentare del reddito imponibile IRPEF poiché ovviamente aumenta la parte di reddito che subisce una riduzione di aliquota.

In generale, l'accorpamento degli scaglioni, intercorso tra il 2023 e il 2024, porta a un risparmio del 2% per i redditi tra i 15 mila euro e i 28 mila euro.

Nello specifico, fino a 15 mila euro la differenza favorevole è costante e pari a 75 euro, corrispondenti proprio all'aumento delle detrazioni spettanti e dell'area di esenzione fiscale, nonché ragione della modifica della disciplina del trattamento integrativo.

Tra i 15 mila e i 28 mila euro il differenziale positivo è, invece, crescente all'aumentare della base imponibile: appena sopra i 15 mila euro il guadagno è limitato, ma attorno ai 28 mila euro il beneficio diventa massimo; dato che si tratta dello scaglione che ha subito l'abbassamento dell'aliquota, per quantificare il vantaggio per ogni livello di reddito il calcolo è il seguente: $(\text{reddito imponibile} - 15.000) * (25\% - 23\%)$.

Infine, oltre i 28 mila euro il beneficio che ne deriva si stabilizza in corrispondenza del picco massimo a 260 euro²⁵⁰, in quanto gli scaglioni successivi non sono stati interessati da modifiche né dal lato aliquote né dal lato detrazioni; in termini quantitativi il vantaggio dipende proprio dalla differenza di trattamento dei 13 mila euro che

²⁴⁹ Tabella rielaborata sulla base di esempi personali ed informazioni contenute in: RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Flash Fiscali, 08/01/2024, Cirrincione Andrea, *La nuova Irpef dal 2024*, pp. 2-3.

²⁵⁰ Sopra i 50 mila euro il risparmio è sempre pari a 260 euro, però dovrebbe essere annullato dalla decurtazione di un pari importo sulle detrazioni applicabili dai contribuenti con redditi imponibili superiori a questa cifra. Cfr. Art. 2, comma 1, D.lgs. 216/2023; BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., *La riforma (temporanea) dell'Irpef*, in *Osservatorio CPI*, 3 novembre 2023.

costituivano il vecchio secondo scaglione, prima con aliquota al 25% e ora al 23%, e dunque sono riconducibili all'operazione matematica seguente: $13.000 * (25\% - 23\%)$.

Rapportando, invece, questo vantaggio fiscale che si genera al reddito imponibile si osserva la vera incidenza del guadagno per il lavoratore dipendente e si nota come questo sia più equilibrato, nonostante presenti importanti picchi e ambiti di variazione.

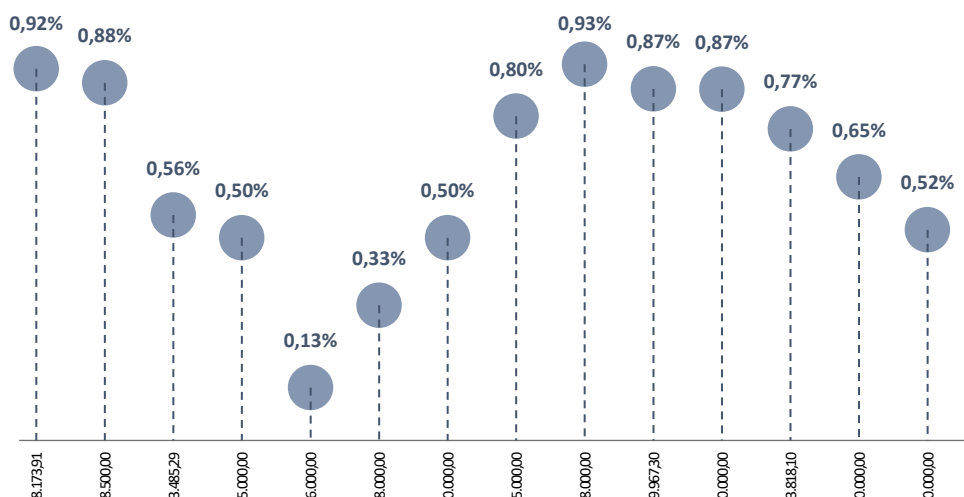


Grafico 5: Andamento del vantaggio relativo per i lavoratori dipendenti al variare del livello di reddito percepito.

Entrando nel merito, per i redditi fino ai 15 mila euro il vantaggio percentuale diminuisce man mano che ci si avvicina al limite superiore; questo perché lo stesso dipende unicamente dall'aumento che ha interessato l'area di esenzione fiscale, aumento costante e uguale per tutti i redditi rientranti nella fascia.

Per quanto riguarda i redditi appartenenti al vecchio secondo scaglione, ossia quelli compresi tra i 15 mila e i 28 mila euro, i quali sono stati interessati dalla riduzione dell'aliquota, il vantaggio ha una tendenza crescente che porta ad una differenza tra i due estremi di quasi un punto percentuale.

Infine, oltre i 28 mila euro il guadagno relativo diminuisce poiché all'aumentare del reddito aumenta anche la parte di reddito imponibile che non ha visto alcuna variazione né nelle aliquote né nelle detrazioni.

Dunque, come dichiarato dal Consiglio nazionale dei Commercialisti al *Corriere* «queste modifiche²⁵¹ determinano un vantaggio per tutti i contribuenti che dichiarano un reddito

²⁵¹ Riferendosi alle modifiche che hanno interessato scaglioni ed aliquote.

sopra i 15 mila, mentre il vantaggio è pari a zero per chi dichiara 15 mila euro. Fino a 28 mila euro cresce fino a 260 euro, che in termini percentuali significa lo 0,93%».

Come affermato al Capitolo II e alla luce delle disposizioni contenute all'art. 1, commi 1 e 2, del Decreto legislativo in esame, è chiara la volontà e l'impegno del legislatore di ridurre il più possibile la pressione fiscale che grava sui lavoratori dipendenti, ma è altrettanto evidente come l'intervento posto in essere dal Governo debba purtroppo classificarsi ancora come parziale e temporaneo.

Ragionando in un'ottica ottimistica, questa manovra fiscale, definita appunto un «primo modulo», può dirsi in attesa di una maggiore disponibilità di risorse finanziarie affinché venga ampliata in modo da apportare effetti che siano reali e massicci e garantire un continuo decremento delle imposte personali, oltre che il raggiungimento a regime dell'obiettivo di lungo termine imposto dalla Legge delega, consistente nell'implementazione di un regime a *flat tax*.

4.1.2. Decreto legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023

Il Decreto legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023, denominato «Attuazione della Riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale», a differenza del D.lgs. n. 216/2023 non fa riferimento ad alcun «primo modulo», ciò significa che probabilmente questo provvedimento esaurisce la revisione della fiscalità internazionale, ossia tutte le modifiche che erano state progettate per la materia sono contenute in esso e non ci saranno seconde parti «integrative», fatta eccezione per aggiornamenti della norma stessa.

Il «Decreto internazionalizzazione», in particolare, all'art. 5 ha modificato²⁵² in senso parecchio restrittivo il regime fiscale dei lavoratori «impatriati» che trasferiscono la propria residenza in Italia dal 1° gennaio 2024, in un'ottica di diminuire la parte di reddito che viene sottratta all'ordinaria imposizione.

In via preliminare, è però necessario accennare la nuova disciplina della residenza fiscale, che va a modificare l'art. 2, comma 2, del TUIR, introdotta sempre dal medesimo Decreto, agli articoli 1 e 2, sulla quale si baserà anche il nuovo regime degli «impatriati».

²⁵² Il termine «modificato» fa riferimento al fatto che la nuova normativa ricalca la precedente, ma di fatto l'art. 5 del Decreto internazionalizzazione ha proprio abrogato e sostituito l'art. 16 del D.lgs. 147/2015.

Rispetto alla vecchia disciplina, dal 2024, ai fini del calcolo del tempo trascorso in Italia piuttosto che in un Paese estero, è necessario conteggiare anche la frazione di giorno²⁵³; inoltre, sono considerati residenti anche i soggetti che sono semplicemente presenti fisicamente nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta; infine, vengono introdotti un nuovo concetto di domicilio e la presunzione di residenza.

In particolare, per domicilio, nell'applicazione della disposizione in esame, non si rimanda più al Codice Civile che considerava «affari» sia personali sia economici, bensì ora si intende quel luogo in cui si sviluppano, in via principale, solo le relazioni personali e familiari.

Invece, per quanto riguarda la residenza, è fatto salvo il rimando alle norme del Codice Civile, però, fino a prova contraria²⁵⁴, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente. Ovviamente eventuali Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni continuano a prevalere sulla normativa interna²⁵⁵.

4.1.2.1. Regime degli “impatriati” dal 2024

Per quanto riguarda la categoria dei lavoratori dipendenti, di particolare interesse è sicuramente la nuova disciplina dell'agevolazione dei redditi degli “impatriati”.

Il nuovo regime si applica dall'1 gennaio 2024 e per coloro che, successivamente a tale data, trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale (secondo le nuove regole stabilite dal medesimo Decreto all'art. 2) a partire dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento e per i quattro successivi.

²⁵³ La rilevanza delle «frazioni di giorno», ossia delle ore trascorse nel Paese, assume significato specialmente nei casi di soggetti con elevata mobilità e può portare a due differenti interpretazioni. La prima vede il concetto di “frazione” come giorno intero quindi, una «frazione di giorno» trascorsa in Italia rappresenta ed equivale ad un giorno di presenza; mentre la seconda implica il conteggio di questa “frazione” insieme ad altre “frazioni” al fine di verificare se complessivamente il soggetto abbia trascorso un giorno in Italia. Per ragioni di efficienza e di praticità si opta per la prima soluzione, anche se la seconda sarebbe in grado di dare una raffigurazione più precisa del rapporto che il soggetto ha nei confronti del territorio italiano.

²⁵⁴ La prova contraria (vale a dire l'assenza dei criteri che determinano la residenza nel territorio dello Stato) deve essere fornita dal contribuente dimostrando di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato. Seac – All-in, Settimana professionale, n. 12, 27/03/2024, Cannizzaro Filippo, *Riforma fiscale: nuove regole per la residenza fiscale (artt. 1 e 2, D.lgs. n. 209/2023)*, p. 4.

²⁵⁵ RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Fisco, 26/01/2024, Cirrincione Andrea, *D.lgs. Internazionalizzazione – Residenza delle persone fisiche*, pp. 1-3; RefiPraxim – Redazione fiscale, Pillole Operative, 13/01/2024, *Lavoratori impatriati – nuovo regime agevolativo*, p. 1.

Dunque, ormai solo per i c.d. “vecchi impatriati” che avevano spostato in Italia la propria residenza anagrafica, e non quella in base ad un criterio alternativo del TUIR, in un periodo antecedente al 31 dicembre 2023 si applicano le disposizioni epoca per epoca vigenti²⁵⁶.

Innanzitutto, secondo la nuova normativa l’accesso al beneficio è subordinato ad un periodo minimo di residenza all’estero di tre periodi d’imposta e ad un periodo minimo, adiacente, di mantenimento della residenza fiscale in Italia pari a quattro periodi d’imposta.

Per quanto riguarda il primo requisito temporale, questo intervallo minimo di tre annualità si allunga se non cambia il datore di lavoro²⁵⁷. In particolare, la permanenza all’estero deve essere di almeno «sei periodi d’imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo; sette periodi d’imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all’estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo²⁵⁸».

In merito al secondo requisito temporale, qualora nel tempo non venisse soddisfatto, allora il lavoratore decade retroattivamente dall’agevolazione e, di conseguenza, l’Agenzia provvederà a recuperare i benefici fruiti ingiustamente oltre che ad applicare i relativi interessi.

In continuità con la disciplina previgente viene richiesto lo svolgimento da parte dell’interessato di un’attività lavorativa prestata prevalentemente, *id est* per la maggior parte del periodo d’imposta, in Italia²⁵⁹.

Invece, la principale novità, al fine di attribuire maggiore rigidità e requisiti ulteriori per l’accesso al vantaggio, risiede nella reintroduzione dei requisiti di «elevata qualificazione» o «specializzazione» come definiti dall’art. 1, comma 1, del D.lgs. 108/2012. Questi requisiti sono riassumibili come segue:

²⁵⁶ Nonostante l’abrogazione dell’art. 16 del D.lgs. 147/2015.

²⁵⁷ Esemplicando, potrebbe essere il caso del dipendente che lavora in Italia in *smartworking* per il medesimo datore di lavoro per cui lavorava all’estero. A differenza della disciplina previgente (vedi paragrafo 1.5.3.2) le condizioni di accesso sono, anche sotto questo punto di vista, più stringenti.

²⁵⁸ Cfr. Art. 1, comma 1 lettera b), D.lgs. 209/2023.

²⁵⁹ La riforma fa salva la possibilità, come indicato al paragrafo 1.5.3.2, di fruire dell’agevolazione per coloro che continuano a svolgere la prestazione lavorativa per datori di lavoro esteri nella modalità di *smartworking* svolto fisicamente in Italia.

- Il possesso di un titolo di istruzione superiore, quale una laurea, che attesti un percorso di studi di durata almeno triennale rilasciato da un'istituzione riconosciuta nel Paese in cui è stato conseguito;
- Lo svolgimento in Italia di una tipologia di lavoro e professione con particolari caratteristiche. Il criterio di discriminazione è la CP 2011²⁶⁰ dell'ISTAT, dalla quale risultano agevolabili i tre livelli principali: il livello 1, che include ruoli come legislatori, imprenditori e posizioni di alta dirigenza; il livello 2, nel quale rientrano professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione (come dottori, ingegneri, avvocati e simili); infine, il livello 3, ossia le professioni tecniche (ad esempio informatici, tecnici di laboratorio, ecc.);
- Il soddisfacimento dei requisiti di cui al D.lgs. 206/2007 per l'esercizio di «professioni regolamentate», cioè, nel caso di specie, i rapporti di lavoro dipendenti subordinati, sulla base di disposizioni legislative o regolamentari, al possesso di particolari qualifiche professionali²⁶¹.

La Riforma, in sostanza, riconosce un'agevolazione che consiste in una riduzione del reddito assoggettabile a tassazione nella misura del 50%, ampliabile al 40% qualora il soggetto si trasferisca in Italia con un figlio minore altresì residente in Italia, ovvero si verifichi la nascita di un figlio o l'adozione di un minore durante il quinquennio e, in questo caso, a partire dal manifestarsi dell'evento determinante.

Un ulteriore aspetto innovativo è l'inserimento di una soglia massima di reddito agevolabile: l'abbattimento opera su un ammontare non superiore a 600 mila euro annui. Questo limite, in realtà, nella maggioranza dei casi non avrà rilievo poiché le retribuzioni dei lavoratori dipendenti difficilmente raggiungono importi così elevati.

Sotto il profilo della possibilità di proroga del beneficio la nuova disciplina ammette il caso di estensione per ulteriori tre anni solo qualora, congiuntamente al trasferimento di residenza anagrafica nell'anno 2024, vi sia l'acquisto entro il 31 dicembre 2023, e comunque nei dodici mesi precedenti il trasferimento, di un immobile

²⁶⁰ Classificazione Ufficiale delle Professioni realizzata da ISTAT Istituto Centrale di Statistica; l'anno 2011 indica l'anno in cui la versione attuale è stata adottata. Il dettaglio è riportato a questo link: <https://professioni.istat.it/sistemainformativoprofessioni/cp2011/?db=2021>.

²⁶¹ Cfr. D.lgs. 108/2012; RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Fisco, 29/01/2024, Cirrincione Andrea, *Decreto Internazionalizzazione – Regime degli impatriati dal 2024*, p. 3.

in Italia da adibire ad abitazione principale²⁶², quale indice esplicito di essere intenzionati a rimanere stabilmente nel Paese²⁶³.

Per chiarire l'intento generale del regime dei lavoratori "impatriati" introdotto dal Decreto internazionalizzazione in attuazione delle disposizioni contenute nella Legge di delega, la *Tabella 8* riporta per punti le principali differenze tra la vecchia e la nuova disciplina.

REQUISITI NECESSARI	ANTE-RIFORMA	POST-RIFORMA
Durata dell'agevolazione	5 periodi d'imposta	5 periodi d'imposta
Permanenza minima all'estero	2 periodi d'imposta	3/6/7 periodi d'imposta
Impegno a mantenere la residenza in Italia	2 periodi d'imposta	4 periodi d'imposta
Qualificazione richiesta al lavoratore	Nessuna	Elevata qualificazione o specializzazione
Misura dell'agevolazione	70% / 90%	50% / 60%
Reddito massimo agevolabile annuo	Nessun limite	600.000 euro
Proroga oltre il quinquennio	5 anni	3 anni

Tabella 8: Confronto delle differenze apportate al regime dei lavoratori "impatriati" dalla Riforma della fiscalità internazionale.

Come si può dedurre in maniera appunto più schematica, il testo della nuova agevolazione per i lavoratori "impatriati" mantiene costante la durata massima del beneficio ma, per il resto, è sicuramente caratterizzato da requisiti più rigorosi ed esigenti rispetto alla norma precedentemente in vigore, al fine di adempiere all'obiettivo ultimo di diminuire quelle risorse che vengono sottoposte a regimi di imposizione speciali.

Tra le restrizioni spiccano un periodo di permanenza all'estero e di impegno a rimanere in Italia più lunghi e di un certo rilievo, l'inserimento dei requisiti dell'elevata qualificazione e specializzazione, aspetti non sempre facili da verificare, nonché un'importante riduzione della parte di reddito agevolabile.

4.1.3. Legge di bilancio per il 2024 n. 213 del 30 dicembre 2023

Significative nel facilitare il perseguimento degli obiettivi stabiliti dalla Legge delega sono anche le modifiche concernenti la determinazione del reddito di lavoro

²⁶² La vecchia disciplina era, anche sotto questo aspetto, più concessiva perché la proroga oltre ad avere una durata più lunga, era consentita sia nel caso di acquisto di immobile, sia nel caso di presenza di un figlio minore a carico.

²⁶³ RefiPraxim – Redazione fiscale, Info Fisco, 29/01/2024, Cirrincione Andrea, *Decreto Internazionalizzazione – Regime degli impatriati dal 2024*, pp. 1-6; VIAL E., *I nuovi impatriati 2024*, in *Il Commercialista Veneto*, 2024, 277.

dipendente e la quantificazione della relativa imposizione, introdotte attraverso la Legge n. 213 del 30 dicembre 2023 recante il «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026», nonostante non sia possibile far rientrare Legge di bilancio nella Riforma dell'IRPEF in senso stretto.

Le tre principali misure introdotte dalla Legge n. 213/2023 a favore dei lavoratori consistono in una detassazione dei *fringe benefits*, in una tassazione agevolata per i premi di risultato, oltre che in una conferma del taglio del cuneo fiscale già in atto nel 2023.

È necessario e importante precisare che tutte queste disposizioni sono eccezionali e valide solo per il periodo d'imposta 2024 e per la maggior parte continuative di politiche già implementate negli anni precedenti, dunque apportano vantaggi agli interessati che purtroppo non possono dirsi ancora definitivi e consistenti.

Allo stesso tempo ci si auspica che il Governo, nei ventiquattro mesi di tempo a disposizione per legiferare, disciplini un nuovo regime di tassazione dei redditi di lavoro dipendente orientato al lungo termine che comprenda tutte queste misure temporanee, o meglio che trovi il modo di equilibrare in un unico sistema tutte le necessità del caso.

4.1.3.1. Incremento della soglia di esenzione dei *fringe benefits*

L'art. 1, comma 16, della Legge n. 213/2023 introduce una deroga all'art. 51, comma 3, del TUIR nella parte in cui stabilisce che non concorre nel reddito il valore normale dei beni in natura e dei servizi ceduti e prestati dall'azienda ai dipendenti di importo complessivamente non superiore a 258,23 euro nel periodo di imposta.

Nello specifico, la nuova norma innalza il predetto limite a mille euro²⁶⁴, comprendendovi anche «le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese²⁶⁵ per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa»; mentre, il limite viene abbassato a 2 mila euro²⁶⁶ per i soli lavoratori con figli fiscalmente a carico ai sensi del Testo Unico.

²⁶⁴ Nel 2023 il limite era 258,23 euro.

²⁶⁵ Le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle spese dell'affitto o degli interessi del mutuo nel 2023 non beneficiavano dell'esenzione, ma sono una delle novità introdotte dalla Legge di bilancio.

²⁶⁶ Nel 2023 il limite era di 3 mila euro.

4.1.3.2. Detassazione dei premi di produttività

L'art. 1, comma 18, della Legge n. 213/2023 conferma anche per il 2024 una riduzione dell'imposta sostitutiva che grava sulle somme erogate dal datore di lavoro a titolo di premi di risultato o di partecipazione agli utili di impresa: per i lavoratori che nel periodo d'imposta precedente non hanno percepito un reddito superiore a 80 mila euro l'aliquota impositiva di queste somme scende dal 10% al 5%, con un limite massimo di reddito agevolabile pari a 3 mila euro annui.

Questa disposizione si limita a convalidare un regime speciale, che invece in un'ottica di lungo termine e di Delega fiscale dovrebbe essere eliminato e sostituito da un ripensamento del sistema tributario che possibilmente non sottragga benefici e servizi da anni ormai concessi.

In alternativa alla fruizione del premio in denaro, il lavoratore dipendente può richiederne la sostituzione con beni e servizi di *welfare*. Al riguardo, si evidenzia come, un premio di risultato monetario di 3 mila euro (tassabile al 5% in sostituzione dell'IRPEF progressiva) convertito in *fringe benefit* tassato interamente secondo l'aliquota progressiva, in quanto viene detassato interamente soltanto nel limite di 2 mila euro, se ha figli a carico, oppure di soli mille euro in assenza²⁶⁷. Questa scelta non appare in linea con i propositi di incentivare il *welfare* aziendale defiscalizzato e con quello di incentivare la produttività aziendale²⁶⁸.

Ma la criticità principale che accomuna le scelte normative degli ultimi anni, è quella di aver privilegiato discipline temporanee che regolano aliquote e soglie variabili nel tempo, essendo fissate di anno in anno.

4.1.3.3. Esonero contributivo dei lavoratori dipendenti

Infine, l'art. 1 della Legge n. 213/2023 al comma 15 prende posizione anche dal punto di vista contributivo riconoscendo, in continuità con quanto previsto nella seconda parte del 2023, un esonero parziale della quota di contributi a carico dei lavoratori dipendenti con redditi medio-bassi. Lo scopo è sostenere questi soggetti passivi e

²⁶⁷ Nel 2023 un premio di risultato di 3 mila euro per un lavoratore dipendente con figli a carico, convertito interamente in beni e servizi, sarebbe stato completamente detassato.

²⁶⁸ Seac – All-in, Settimana professionale, n. 1, 10/01/2024, Falorni Emanuele, *Legge di Bilancio 2024: novità per i fringe benefit e i premi di risultato*, p. 20.

compensare parte della perdita subita dal loro potere d'acquisto, indotta dall'aumento dell'inflazione degli ultimi anni²⁶⁹.

Nello specifico lo sgravio non riguarda la tredicesima mensilità²⁷⁰ ed è pari a sei punti percentuali per le retribuzioni mensili imponibili fino a 2.692 euro (tra i 25 mila e i 35 mila euro annui) e sette punti percentuali per quelle imponibili fino a 1.923 euro (fino a 25 mila euro annui).

La decontribuzione comporta un incremento del reddito imponibile dei lavoratori e, quindi, anche dell'imposta che devono adempiere in sede IRPEF: la Riforma del D.lgs. n. 216/2023 in parte compensa questo effetto andando a ridurre il carico tributario su questi redditi addizionali, però complessivamente risulta essere, comunque, parecchio marginale poiché avrebbe dovuto prevedere una profonda sterilizzazione del fenomeno del *fiscal drag*.

È interessante far notare come una decontribuzione a «scaglioni», che estende il beneficio a tutti i redditi fino ai 35 mila euro, avrebbe comportato effetti migliori rispetto alla decontribuzione a «soglia». Quest'ultima, infatti, a particolari livelli di reddito genera delle trappole fiscali che, per un contribuente con un incremento del reddito lordo tale da portarlo sopra la soglia, causano un impoverimento.

Esemplificando se la retribuzione annua lorda di un lavoratore dipendente passa da 25 mila euro a 25.100 euro la somma dei contributi e imposte da pagare aumenta di circa 200 euro (l'aumento dei tributi è superiore all'aumento dello stipendio) con il risultato che il soggetto passivo dopo l'incremento ha uno stipendio netto che risulta inferiore di 100 euro rispetto a quello che aveva prima.

Lo stesso accade, in maniera ancora più considerevole, per retribuzioni annue lorde attorno ai 35 mila euro. A questi livelli reddituali le aliquote marginali sono veramente elevate e disincentivano l'offerta di lavoro, ovvero incentivano forme di lavoro non dichiarate²⁷¹.

Un'altra configurazione migliore, che poteva avere assunto il taglio del cuneo fiscale, è rappresentata dall'ipotesi che improvvisamente era apparsa sul sito del MEF

²⁶⁹ BORDIGNON M., *Nello sgravio non è tutto oro quel che luccica*, in *Fisco*, 2023.

²⁷⁰ Unica differenza rispetto al 2023.

²⁷¹ BORDIGNON M., *Nello sgravio non è tutto oro quel che luccica*, in *Fisco*, 2023.

nell'ottobre del mese scorso e quasi immediatamente cancellata. Nello specifico, prevedeva un taglio del cuneo fiscale più graduale, così distribuito:

RAL (RETRIBUZIONE ANNUA LORDA)	TAGLIO CONTRIBUTIVO
Fino a 15.000 euro	7 %
Tra i 15.000 e i 28.000 euro	6 %
Tra i 28.000 e i 32.000 euro	5 %
Tra i 32.000 e i 35.000 euro	4 %

Tabella 9: Proposta di taglio contributivo a soglie mai diventata definitiva.

Questa rimodulazione avrebbe ridotto gran parte degli effetti distorsivi in corrispondenza delle soglie di 25 mila euro e 35 mila euro, anche se sarebbero comunque rimasti dei picchi moderati, sintomo di trappole fiscali, in corrispondenza al passaggio da una soglia all'altra²⁷².

4.2. Una valutazione sulla Riforma attuata

Quanto scritto e contenuto nella Delega in merito ai redditi di lavoro dipendente e più in generale all'IRPEF, se parallelamente attuato, genera sicuramente una vera e propria rivoluzione efficace. Il problema reale, però, risiede nel fatto che realizzare ogni singolo punto previsto è veramente complicato oltre che eccessivamente dispendioso. Dunque, il Governo deve puntare a raggiungere l'obiettivo ultimo lavorando per gradi: i Decreti e gli interventi che sono stati analizzati rappresentano i "primi passi" diretti verso una generale e completa semplificazione del sistema tributario, ma comparandoli alle pretese della Delega risultano veramente deboli e limitati.

Infatti, guardando al contenuto del Decreto legislativo n. 216/2023, una prima e rilevante criticità consiste nella sua validità circoscritta al solo anno 2024, questa applicazione limitata contrasta con la volontà di semplificare in quanto, al contrario, comporta un'ulteriore complicazione al sistema: il contribuente per determinare l'importo dei pagamenti che dovrà effettuare al fisco nell'anno 2024 sarà costretto a compiere un doppio conteggio, uno per le imposte dovute nel periodo d'imposta in corso, che verranno calcolate sulla base della nuova struttura delle aliquote e detrazioni IRPEF, e l'altro per gli acconti e il saldo per il 2025 (da pagare nel 2024) che dovranno, invece, essere

²⁷² BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., *La riforma (temporanea) dell'Irpef*, in *Osservatorio CPI*, 3 novembre 2023.

computati sulla base del presupposto giuridico che a partire dal prossimo periodo d'imposta tornerà ad entrare in vigore la vecchia struttura²⁷³.

È vero che la conferma di questi interventi od addirittura una loro amplificazione (se la disponibilità di risorse lo permettesse) è presumibile anche per il 2025 e per gli anni successivi, però al momento bisogna basarsi su quel che è certo e non su semplici congetture.

La seconda criticità che caratterizza il Decreto delegato in esame riguarda il non aver progettato nulla in merito al problema principale dell'Imposta personale legato alla forte erosione della base imponibile. Infatti, anche qualora vi fossero conferme future delle misure adottate risulterebbero comunque limitate perché non vanno a risolvere il “problema di fondo”.

Una nota, in questo senso, positiva è rappresentata dalle disposizioni dell'art. 5 del D.lgs. n. 209/2023, le quali introducono una misura definitiva che in qualche modo punta a ridurre la parte di reddito tassata in maniera sostitutiva; anche se, confrontando questa restrizione con l'ingente entità di redditi soggetti a regimi speciali, l'intervento risulta essere veramente minimale e contenuto.

In merito alle conseguenze generate e ai relativi beneficiari, guardando esclusivamente alle modifiche dell'IRPEF si può affermare una lieve riduzione dell'onere d'imposta con vantaggi maggiori per i redditi compresi tra i 28 mila e i 50 mila euro in termini assoluti, che si equiparano se analizzati rapportandoli al reddito imponibile. Invece, analizzando gli interventi all'Imposta personale in combinazione con il taglio contributivo regolato nella Legge di bilancio è possibile affermare che il beneficio complessivo dell'effetto è maggiormente concentrato sui redditi più bassi e l'accorpamento dei primi due scaglioni riduce lievemente la tassazione dei contributi che ora entrano nella formazione della base imponibile.

4.2.1. Confronto con quanto stabilito dalla Legge delega

I principi di fondo delineati nella Delega in maniera chiara e definita dovrebbero ispirare la Riforma ed accompagnare il Governo affinché instauri un rapporto collaborativo e onesto tra fisco e contribuente e realizzi una revisione completa della struttura dell'Imposta personale. Invece, come detto, al momento molti aspetti rimangono

²⁷³ BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., *La riforma (temporanea) dell'Irpef*, in *Osservatorio CPI*, 3 novembre 2023.

ancora in sospeso e l'ambiziosa visione che in futuro possa esservi un'aliquota unica diventa sempre più remota e difficile da raggiungere.

4.2.1.1. Stato dell'attuazione

Tra le questioni pendenti è innanzitutto necessario menzionare la possibilità di dedurre dal reddito di lavoro dipendente le spese di produzione dello stesso, eliminando la detrazione forfettizzata; l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF ai redditi relativi alla percezione degli straordinari di lavoro, della tredicesima mensilità, nonché dei premi di produttività²⁷⁴; nonché l'impegno a chiarire e riorganizzare le disposizioni che riguardano le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito imponibile disciplinati all'art. 51, comma 2, del TUIR.

La Legge n. 213/2023 si sbilancia in merito, ma in maniera ancora contingente e molto precaria, dunque, le richieste contenute nella Legge delega rimangono questioni inattuate e aperte.

È interessante, però, far notare che in qualche modo le acque si stanno lentamente muovendo, in quanto lo scorso 30 aprile il Consiglio dei Ministri ha approvato in esame preliminare²⁷⁵ lo schema di Decreto legislativo che contiene disposizioni attinenti anche alla revisione del regime impositivo dei redditi delle persone fisiche, al fine di contribuire all'attuazione dei punti irrisolti contenuti nella Legge delega n. 111/2023.

In primo luogo, per quanto riguarda i redditi di lavoro dipendente l'approvazione definitiva del citato Decreto prevederebbe l'ampliamento dell'art. 51, comma 2, del Testo Unico, cioè delle componenti che sono escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente. Nello specifico verrebbe concessa l'esclusione dei contributi e premi versati dal datore di lavoro per i familiari a carico dei lavoratori subordinati per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, o il rischio di gravi patologie.

In secondo luogo, «nelle more», in attesa, dell'introduzione di un regime fiscale strutturale sostitutivo dell'applicazione dell'IRPEF progressiva per la tassazione della tredicesima mensilità, l'approvazione finale del Decreto legislativo prevederebbe limitatamente al 2024 l'erogazione, nel mese di gennaio 2025²⁷⁶, di un'indennità fino a

²⁷⁴ Da coordinare con la normativa già in vigore.

²⁷⁵ Ossia riservandosi la possibilità di riesaminare lo schema di Decreto legislativo una seconda volta al fine di approvarlo in via definitiva.

²⁷⁶ Per via della mancanza di risorse non sarà possibile erogarlo a dicembre 2024.

100 euro lordi, c.d. «bonus tredicesima», ai lavoratori dipendenti che nell'anno 2024 erano in possesso di particolari requisiti che debbono ricorrere congiuntamente.

In particolare, per quanto riguarda il reddito complessivo maturato, non deve essere superiore a 28 mila euro; in merito ai familiari a carico, deve trattarsi di coniuge non separato con almeno un figlio, entrambi a carico, ovvero di nuclei familiari monogenitoriali con almeno un figlio a carico anche adottivo, affidato o affiliato, ove l'altro genitore manchi o non abbia riconosciuto il figlio e il contribuente non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente separato; da ultimo è essenziale che l'IRPEF lorda calcolata sui redditi di lavoro dipendente percepiti sia d'importo superiore a quello delle detrazioni spettanti *ex art. 13 del TUIR*, quindi la disposizione esclude i c.d. «incapienti»: i soggetti passivi che non dispongono di un reddito sufficientemente alto da poter essere dichiarato non avranno diritto al bonus, in maniera indiretta tale condizione crea una soglia minima di accesso relativamente al reddito annuo dei beneficiari della misura pari a 8.500 euro²⁷⁷.

Il sostegno *una tantum* di 100 euro dovrà essere richiesto tramite autocertificazione dal lavoratore dipendente al datore di lavoro e sarà soggetto alle normali ritenute fiscali e detrazioni, partendo dall'aliquota di riferimento del 23%, quindi sostanzialmente corrisponderà ad un sussidio di massimo 77 euro²⁷⁸; inoltre, sarà proporzionato all'effettivo periodo di lavoro, quindi verrà erogato per l'intero solo in caso di dodici mesi pieni di occupazione, *id est* ogni singolo mese varrà circa 8,33 euro lordi²⁷⁹.

Stando alle ipotesi precedenti il bonus avrebbe dovuto assumere un'altra configurazione, si sarebbe dovuto trattare di una forma di detassazione della tredicesima mensilità tramite l'erogazione a dicembre di una somma aggiuntiva non superiore a 80 euro a titolo di trattamento integrativo riconosciuta ai contribuenti con reddito complessivo inferiore o uguale a 15 mila euro²⁸⁰.

Alla luce dei lavoratori dipendenti queste continue modifiche dei progetti generano incertezza e inducono a percepire insicurezza, oltre che a causare perdita di sfiducia. Per

²⁷⁷ RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 01/05/2024, Fisco Passo per Passo, *Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF e IRES) – esame preliminare del decreto legislativo*, p. 1.

²⁷⁸ Diventano 80 euro se il contribuente ha qualche detrazione o deduzione ulteriori.

²⁷⁹ PATELLA A., *Cose da sapere sul bonus 100 euro*, in *Wired - Economia*, 2 maggio 2024.

²⁸⁰ RefiPraxim – Redazione fiscale, La Circolare Quotidiana, 24/04/2024, Fisco Passo per Passo, *Slitta alla prossima settimana la bozza decreto di revisione IRPEF e IRES – bonus tredicesime limitato al 2024*.

questo è essenziale che nei prossimi mesi venga presa una decisione definitiva ed il più possibile risolutiva dell'incerta situazione attuale.

L'approvazione di questo Decreto fungerebbe da indice di un ulteriore passo in avanti per andare incontro ai dipendenti con redditi non elevati²⁸¹ e soprattutto per contribuire a portare a termine quelle parti della Riforma fiscale, dettata dalla Legge di Delega, ancora da concretizzare. Nonostante lo stesso schema presenti misure qualificabili ancora come contenute, temporanee e piuttosto circoscritte, la limitata manovra trova giustificazione in quanto induce a pensare ad una prossima estensione che abbia l'obiettivo di mettere a punto un Decreto che regoli un sistema, stando alle parole del viceministro Maurizio Leo, «compatibile con le esigenze dei contribuenti e al tempo stesso rispettoso degli equilibri di finanza pubblica».

4.3. Ulteriori riforme in programma

L'intenzione di avviare un'ulteriore Riforma nel 2025, o meglio procedere nella direzione del riordino del sistema e confermare ed ampliare quanto avviato nel 2024, si intuisce chiaramente dal discorso del Viceministro dell'Economia e delle Finanze al Forum nazionale dei Commercialisti ed Esperti contabili. In particolare, Maurizio Leo nel suo intervento ha sottolineato che «per gli anni prossimi sicuramente il nostro impegno sarà di riconfermare la riduzione delle aliquote» ed il Governo ha comunicato l'obiettivo di voler procedere verso una *flat tax* uguale per tutti che porti contestualmente al raggiungimento di una maggiore equità fiscale²⁸².

L'intento dichiarato dall'organo esecutivo per il 2025 è, dunque, quello di continuare a ridurre la numerosità delle aliquote IRPEF ed i relativi scaglioni di reddito in accordo con quanto previsto nella Legge n. 111/2023, oltre che con il *trend* degli ultimi anni. È inevitabile che per raggiungere questo fine bisogna trovare un equilibrio che garantisca la sostenibilità delle riforme fiscali e, a sua volta, per raggiungere questo bilanciamento le sfide finanziarie da affrontare saranno piuttosto ardue; tuttavia, anche sul punto il Viceministro è fiducioso del fatto che, quanto finora implementato, sia in grado di aumentare il gettito per lo Stato e autogenerare il fabbisogno di risorse essenziale

²⁸¹ Anche nell'ottica di controbilanciare l'aumento dei contributi che gravano sulla tredicesima mensilità dato il loro ritorno all'applicazione dell'aliquota intera a partire dal 2024.

²⁸² D'ANDREA A. M., *IRPEF a due aliquote dal 2025, la scommessa del concordato preventivo biennale*, in *Informazione Fiscale*, 29 gennaio 2024.

a portare a termine i progetti, inoltre prevede che, se nel frattempo si fosse in grado di avviare una politica di riordino delle *tax expenditures* (come richiesto dalle disposizioni della Delega), sarebbe sicuramente anch'essa in questo senso favorevole e proficua, oltre che, a prescindere, necessaria²⁸³.

4.3.1. Ipotesi di Riforma nel 2025

Alla luce delle dichiarazioni rilasciate dal Viceministro, nel 2025 molto probabilmente verrà confermata la configurazione dell'attuale sistema dell'Imposta personale e contestualmente attuata una nuova revisione del sistema tributario che completi, o almeno integri, quanto finora compiuto.

In particolare, l'idea di Riforma possibile ed eventuale che al momento è venuta a formarsi consiste in una revisione incentrata principalmente sulla tassazione che grava sui redditi delle persone fisiche appartenenti agli ultimi due scaglioni, ossia a partire dai 28 mila euro, fino ad ora "tralasciati" dagli interventi realizzati dal Governo per cercare di avvantaggiare e concentrare i vantaggi principali sui redditi medio-bassi. Con questo fine sorgono due differenti ipotesi.

La prima prevede una diminuzione di un punto percentuale dell'aliquota del secondo o del terzo scaglione d'imposta, al momento pari rispettivamente al 35% e 43%²⁸⁴.

La seconda contempla un ampliamento di 5 mila euro dello scaglione di mezzo, ossia quello che attualmente comprende i redditi tra i 28 mila e i 50 mila euro²⁸⁵.

Queste ipotesi possono essere alternative tra loro, ma anche cumulative a seconda dell'obiettivo che si punta a raggiungere; inoltre, si tratta semplicemente di supposizioni per nulla vincolanti, quindi la loro eventuale concretizzazione futura potrebbe anche stravolgerle.

²⁸³ <https://www.liberoreporter.it/>, *La Riforma Fiscale 2024 e le Prospettive Future delle Aliquote Irpef*.

²⁸⁴ JATTONI DALL'ASÈN M., *Irpef, tre aliquote e tagli alle detrazioni: il bilancio di vantaggi e svantaggi (e come potrebbe cambiare ancora)*, in *Corriere della Sera*, 15 febbraio 2024.

²⁸⁵ VITALONI M., *Il governo vuole cambiare l'Irpef e tagliare le tasse a chi guadagna più di 50 mila euro: le ipotesi in campo*, in *Notizie Virgilio*, 15 marzo 2024.

4.3.1.1. Considerazioni sulle nuove configurazioni dell'imposta e simulazioni dei relativi benefici

Come si può vedere dalla *Tabella 10* le nuove misure, se verranno introdotte, avvantaggeranno solo i redditi medio-alti, lasciando inalterate le imposte che colpiscono, invece, i redditi inferiori o uguali a 28 mila euro.

CASO	TAGLIO DI UN PUNTO AL SECONDO SCAGLIONE (H1)		TAGLIO DI UN PUNTO AL TERZO SCAGLIONE (H2)		AMPLIAMENTO DEL SECONDO SCAGLIONE (H3)	
		IN %		IN %		IN %
R.I. = 28.000	-	-	-	-	-	-
R.I. = 30.000	20	0,07 %	-	-	-	-
R.I. = 32.000	40	0,13 %	-	-	-	-
R.I. = 34.000	60	0,18 %	-	-	-	-
R.I. = 36.000	80	0,22 %	-	-	-	-
R.I. = 38.000	100	0,26 %	-	-	-	-
R.I. = 40.000	120	0,30 %	-	-	-	-
R.I. = 42.000	140	0,33 %	-	-	-	-
R.I. = 44.000	160	0,36 %	-	-	-	-
R.I. = 46.000	180	0,39 %	-	-	-	-
R.I. = 48.000	200	0,42 %	-	-	-	-
R.I. = 50.000	220	0,44 %	-	-	-	-
R.I. = 52.000	220	0,42 %	20	0,04 %	160	0,31 %
R.I. = 54.000	220	0,41 %	40	0,07 %	320	0,59 %
R.I. = 55.000	220	0,40 %	50	0,09 %	400	0,73 %
R.I. = 60.000	220	0,37 %	100	0,17 %	400	0,67 %
R.I. = 70.000	220	0,31 %	200	0,29 %	400	0,57 %
R.I. = 80.000	220	0,28 %	300	0,38 %	400	0,50 %
R.I. = 90.000	220	0,24 %	400	0,44 %	400	0,44 %
R.I. = 100.000	220	0,22 %	500	0,50 %	400	0,40 %

Tabella 10: Determinazione del vantaggio in termini di IRPEF per livello di reddito imponibile, derivante dal confronto tra l'imposta dovuta nel 2024 e quella dovuta nel 2025 nelle varie ipotesi di Riforma²⁸⁶.

Per quanto riguarderebbe l'intervento sul secondo scaglione, il passaggio dell'aliquota dal 35% al 34% determinerebbe una diminuzione dell'IRPEF in termini assoluti crescente fino ad un massimo di 220 euro, per coloro che dichiarano un reddito compreso tra i 28 mila e i 50 mila euro, e costante a 220 euro, per coloro che dichiarano un qualsiasi reddito superiore.

²⁸⁶ Tabella rielaborata sulla base di calcoli personali ed informazioni contenute in: JATTONI DALL'ASÈN M., *Irpef, tre aliquote e tagli alle detrazioni: il bilancio di vantaggi e svantaggi (e come potrebbe cambiare ancora)*, in *Corriere della Sera*, 15 febbraio 2024.

Dunque, il taglio di un punto percentuale dell'aliquota in termini relativi comporterebbe un vantaggio che raggiungerebbe il picco massimo dello 0,44% in corrispondenza di 50 mila euro di imponibile.

Mentre, considerando un taglio dall'aliquota appartenente al terzo scaglione dal 43% al 42%, si genererebbe un vantaggio nullo per i redditi fino a 50 mila euro e un vantaggio positivo e via via crescente per chi dichiara più di 50 mila euro, senza mai raggiungere una quota massima. Ad esempio alla soglia di 100 mila euro di imponibile il vantaggio assoluto è pari a 500 euro e quello relativo è pari allo 0,50%.

Infine, guardando all'ultimo scenario, circola la possibilità di ampliamento del secondo scaglione di un importo uguale a 5 mila euro, dunque un innalzamento del limite massimo a 55 mila euro all'anno²⁸⁷. Anche in questa soluzione il beneficio verrebbe percepito solo dai contribuenti con imponibile superiore a 50 mila euro, però la distribuzione quantitativa sarebbe differente rispetto al caso precedente: fino a 55 mila euro la convenienza sarebbe maggiore e in corrispondenza di tale importo sarebbe massima (0,73%), però, oltrepassata tale soglia, inizia a diminuire in termini percentuali e oltre i 90 mila euro diventa addirittura inferiore.

Il *Grafico 6* riporta tutte le tre possibili ipotesi analizzate, evidenziando l'andamento che assumerebbe il vantaggio di imposta netta in termini percentuali al variare del livello di reddito percepito dal lavoratore dipendente.

I redditi inferiori a 28 mila euro, come già descritto, non subirebbero alcun cambiamento e rimarrebbero inalterati; dai 28 mila euro in su inizierebbero a percepirsi gli effetti solo nel verificarsi dell'ipotesi 1, per notare anche le conseguenze delle ipotesi 2 e 3 è necessario, invece, andare oltre i 50 mila euro di reddito.

²⁸⁷ La misura potrebbe anche accompagnare le due precedenti.

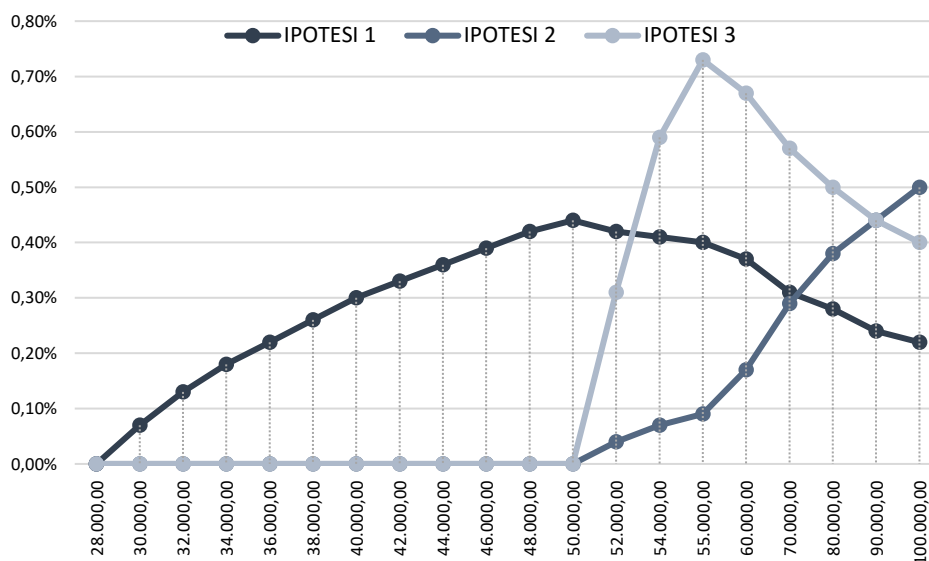


Grafico 6: Confronto dell'andamento del vantaggio relativo per i lavoratori dipendenti al variare del livello di reddito percepito e dell'ipotesi di Riforma.

Nel dettaglio, analizzando comparativamente le tre diverse ipotesi di Riforma è possibile notare come la prima sia quella più equilibrata al variare dei livelli reddituali; mentre la terza quella più volatile.

In ogni caso, bisogna assolutamente considerare il fatto che non deve essere esclusa a priori la possibilità di una combinazione delle misure ipotizzate, o comunque di una loro diversa struttura; in quest'ottica esistono una moltitudine di possibilità, quali, ad esempio, una riduzione della percentuale di aliquota più consistente (due punti percentuali anziché uno solo), ovvero l'eliminazione diretta di uno scaglione d'imposta con l'accorpamento dello stesso in quello subito inferiore venendo a crearsi un sistema a sole due aliquote.

4.3.2. Prospettive future e riforme necessarie

Al fine di raggiungere l'obiettivo ultimo della tassa piatta, sul quale si basano i progetti del Governo appena illustrati, e raccogliere finanza è sicuramente necessario prima di tutto implementare alcune delle questioni della Delega rimaste ancora in sospeso, tra cui avviare una politica di riordino delle agevolazioni fiscali spettanti ai lavoratori dipendenti.

Successivamente, a seconda della disponibilità delle risorse economiche-finanziarie raccolte si procederà in una direzione piuttosto che in un'altra, cercando al contempo di bilanciare i costi sopportati dallo Stato con i benefici generati per i contribuenti, tenendo conto anche della sorte della politica decontributiva avviata nel 2023 e confermata parzialmente, al momento, fino al 2024.

Parlando in termini di spese per lo Stato, il primo intervento, ad esempio, essendo anche il più incisivo ha un prezzo nettamente superiore rispetto a quello degli altri due, che di conseguenza saranno più facilmente implementabili nel caso di contenute risorse disponibili e difficoltà di trovare i fondi necessari, e viceversa.

La vera sfida per il Governo è quella di trovare il modo per finanziare una vera Riforma che porti alla costruzione di un sistema tributario equo e semplice, il quale a sua volta per queste sue caratteristiche deve consentire di ampliare la platea dei contribuenti, soprattutto facendo emergere il reddito non dichiarato.

In questo senso è possibile affermare che, quanto verrà realizzato nei prossimi periodi, dipende da come i contribuenti reagiscono alla Riforma nell'anno in corso e da quale sarà l'impatto in termini di gettito aggiuntivo, *id est* dagli effetti di tutte le novità introdotte finora²⁸⁸, dipende il futuro dell'IRPEF e dei lavoratori dipendenti²⁸⁹.

²⁸⁸ Non solo quelle che riguardano i redditi di lavoro dipendente.

²⁸⁹ D'ANDREA A. M., *IRPEF a due aliquote dal 2025, la scommessa del concordato preventivo biennale*, in *Informazione Fiscale*, 29 gennaio 2024.

Considerazioni conclusive

Dallo studio svolto si evince come ad un meccanismo complesso di tassazione dei redditi di lavoro dipendente (esposto nel dettaglio al *Capitolo I*), frutto principalmente della vastità di eccezioni, norme derogatorie ed integrative negli anni succedutesi e/o sovrappostesi, corrisponda un'altrettanta complessa progettazione e realizzazione di una sua riforma sistematica e definitiva.

Molti sono stati i bisogni e le esigenze urgenti che hanno portato ad emanare nel 2023 una Legge delega efficace ed efficiente che proponesse una soluzione alle principali lacune e ai principali problemi del sistema tributario italiano, ma analogamente molte sono le criticità che si sono già manifestate e si riscontrano tutt'oggi nell'attuarela in maniera integrale.

Per quanto riguarda i primi (i bisogni e le esigenze urgenti), meritano particolare menzione una maggiore trasparenza nelle aliquote impositive, una drastica e tempestiva riduzione della pressione fiscale e dei correlati fenomeni distorsivi sull'offerta di lavoro, una maggiore equità tra contribuenti con il relativo rafforzamento del rispetto dei principi costituzionali, nonché una generale semplificazione e razionalizzazione del sistema. Tutte queste necessità aspirano sia a migliorare la situazione degli attuali lavoratori dipendenti, soggetti passivi, sia ad ampliarne la platea, facendo emergere casi di evasione ed elusione fiscale ed entrando nell'ottica di contribuire a ridurre il debito pubblico. Dunque, come scrive Magnani (2023), rappresentano una vera e propria occasione storica di «modernizzazione» dell'Imposta personale e la Legge di delega fiscale sarà lo «strumento» che permetterà di attuarla²⁹⁰.

Dall'altro lato della medaglia, agire in modo definitivo per modificare queste variabili risulta essere un compito veramente ambizioso ed articolato da realizzare. Innanzitutto, per via della carenza di risorse finanziarie ed economiche disponibili che non consentono di attuare la riforma “ideale” e, per questo, generano un conflitto di interessi tra fisco e contribuenti; ma anche a causa dell'incertezza che caratterizza fortemente lo scenario attuale e che richiede un'attenta analisi *ex-ante* di pianificazione e progettazione, ma soprattutto *ex-post* ad ogni manovra.

²⁹⁰ MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, p. 3294.

Ciò significa che il Governo, nonostante sia già stato reso a conoscenza dell'obiettivo finale da raggiungere (tramite la Legge Delega n. 111 del 9 agosto 2023), non possa stabilire, ugualmente fin dall'inizio, le azioni da porre in essere per portarlo a termine; bensì debba limitarsi a fissare delle linee guida provvisorie da revisionare e modificare *in itinere* data l'esigenza, richiesta dal contesto stesso, di basare ed adattare ogni nuova disposizione agli effetti generati e ai risultati ottenuti dall'applicazione della precedente.

La realizzazione della riforma, quindi, non avviene con un intervento unitario, bensì tramite un percorso graduale che, affinché possa dirsi realmente efficace, in ogni sua fase deve rispettare i principi sanciti dalla Delega, dovendo quindi necessariamente essere caratterizzato da un orientamento basato sul medio-lungo termine. Ad oggi l'analisi svolta non vede il percorso concluso, ma consente comunque di trarre delle riflessioni utili anche per lo studio e la proposizione delle azioni future.

La situazione attuale potrebbe essere classificata nella fase iniziale-intermedia, in quanto vi sono molti importanti aspetti ancora in sospeso o trattati in maniera solo contingente (come indicato al *Capitolo IV*). Per questo, la preoccupazione di gravare ulteriormente in termini di complessità ed oscurità del sistema rimane ancora elevata, mentre tra le priorità della Delega vi è quella di costituire una disciplina unitaria, semplice e definitiva.

In ogni caso, il tempo a disposizione dell'organo esecutivo non è ancora esaurito, dunque la speranza *in primis* dei lavoratori dipendenti, ma anche del Governo stesso, è quella di riuscire a rivoluzionare il sistema in maniera completa e offrire a questa consistente categoria di contribuenti un modello di tassazione trasparente, ordinato ed il più equo possibile.

Invece, riguardo alla caratteristica di definitività, bisogna sempre tenere presente che, trattandosi di un concetto che non si abbina alla dinamicità stessa della materia tributaria, non esiste riforma che possa definirsi veramente definitiva proprio perché inscindibilmente legata in un rapporto di causa-effetto all'andamento economico-sociale auspicabilmente variabile; quindi, la disciplina dell'Imposta personale dovrebbe essere parallelamente dinamica, ossia costantemente aggiornata in modo da adattarsi ad ogni evoluzione della situazione economica e tale da garantire sempre un equilibrato prelievo sul reddito nel rispetto dei principi costituzionali.

Allo stesso tempo, i vari adeguamenti non devono peccare di organicità, come è successo negli ultimi cinquant'anni²⁹¹, bensì devono sempre fondarsi su una solida pianificazione che miri a creare di volta in volta un regime fiscale dei redditi di lavoro dipendente moderno ed in linea con le aspettative dei lavoratori subordinati, oltre che dei loro datori di lavoro²⁹².

²⁹¹ CNDCEC, Fisco: Commercialisti, apprezzamento per bozza delega, Comunicato stampa, Roma, 10 marzo 2023.

²⁹² MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, pp. 3295-3296.

Bibliografia

- ALLEVA P., *Automatismi salariali*, in *Digesto*, 1987.
- ANASTASIA B., *Chi paga l'Irpef*, in *Fisco*, 2022.
- BAGAROTTO E. M., *La famiglia e la Riforma dell'IRPEF*, in *Riv. trim. di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche*, 2022, 73, pp. 27 ss.
- BALDINI M., *Flat Tax: cos'è e come funziona*, in *Fiscomania*, 16 maggio 2023.
- BALDINI M., BOSI P., *I tagli se ne vanno in fiscal drag*, in *Fisco*, 2005.
- BALDINI M., RIZZO L., *Flat Tax. Parti uguali tra disuguali?*, Bologna, 2019.
- BEGHIN M., TUNDO F., *Manuale di Diritto Tributario*, Torino, 2022.
- BENEDETTO M., *Come usufruire dell'agevolazione "impatriati"*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 25, pp. 38 ss.
- BERLIRI C., *Equità e progressività dell'imposizione: ripensando il sistema tributario*, in *Periodico ufficiale dell'A.N.T.I.*, 2020, 1.
- BIANCHI L., *Le perdite di "chance" generano danni da risarcire fiscalmente non imponibili*, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 11, pp. 880 ss.
- BORDIGNON M., *Irpef: prove di Riforma strutturale*, in *Fisco*, 2021.
- BORDIGNON M., *Nello sgravio non è tutto oro quel che luccica*, in *Fisco*, 2023.
- BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., *La Riforma (temporanea) dell'Irpef*, in *Osservatorio CPI*, 3 novembre 2023.
- BRAGA R., *Fringe benefits e rimborsi spese 2023*, Redazione Fisco e Tasse, 2023.
- BUSCEMA A., *Danno alla professionalità e all'immagine: il risarcimento non costituisce reddito imponibile*, in *Diritto e Giustizia online*, 2009, 0, pp. 35.
- CALDERONE P., NAPOLITANO G., *Gli incentivi fiscali per l'attrazione di capitale umano in Italia*, in *Fisco Oggi – l'Agenzia informa*, febbraio 2018.
- CARFAGNINI M., CAPOGROSSI F., *Incluse nel reddito imponibile le mance corrisposte dai clienti al lavoratore dipendente*, in *Corr. trib.*, 2021, 12, pp. 1073 ss.

CINIERI S., *Guida alle novità della Delega per la Riforma fiscale*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, pp. 26 ss.

CINIERI S., *Il reddito di lavoro dipendente*, in *Prat. fisc. prof.*, 2008, 4, pp. 26 ss.

CORASANITI G., *Modello alla tedesca per ritrovare equità*, in *Il Sole 24 ORE*, 6 febbraio 2020.

COSER R., SABBATINI C., *Riforma fiscale, tutte le novità*, in *La settimana Fiscale*, 2023, 34, pp. 21 ss.

D'ANDREA A. M., *IRPEF a due aliquote dal 2025, la scommessa del concordato preventivo biennale*, in *Informazione Fiscale*, 29 gennaio 2024.

DEL BO J. M., *Sulla strada della Riforma fiscale la sfida difficile dell'imposta sui redditi*, in *Il Sole 24 ORE*, 30 maggio 2023, p. 9.

DEL FEDERICO L., *La crisi dell'Irpef ed i tentativi di Riforma: quel che resta della XVIII legislatura*, in *Supplemento online a Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 2, pp. 553 ss.

FALSITTA G., *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2022.

FAMÀ F., *Onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e limiti all'imponibilità dei rimborsi spese concessi ai lavoratori "agili"*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 6, pp. 2053 ss.

FAVERO L., *Fiscal drag: cos'è e quanto impatta sui conti pubblici*, in *OCPI*, 2022.

FERRANTI G., *L'ambito soggettivo del regime degli "impatriati": i problemi aperti e le prospettive di Riforma*, in *Corr. trib.*, 2023, 8-9, pp. 707 ss.

FERRANTI G., *Regime degli "impatriati" e dichiarazioni integrative "a favore": una questione da risolvere*, in *Corr. trib.*, 2021, 2, pp. 115 ss.

FRANCESCHELLI R., *Onnicomprensività del reddito da lavoro dipendente: principio di derivazione e (inevitabile) tassazione delle mance*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, pp. 1419 ss.

GALLO F., *Il dovere tributario nella costituzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, 4, pp. 759 ss.

GIANNINI S., PELLEGRINO S., *L'Irpef secondo il governo Meloni*, in *Fisco*, 2023.

GIANNINI S., PELLEGRINO S., ZANARDI A., *Intervento sull'Irpef: limitato e temporaneo*, in *Fisco*, 2023.

GIANNINI S., PELLEGRINO S., ZANARDI A., *Taglio del cuneo fiscale tra sgravi contributivi e revisione dell'Irpef*, in *Fisco*, 2023.

GUIDA A., MORGIA A., *Ambito applicativo della disciplina delle erogazioni in natura a favore dei dipendenti*, in *Fisco*, 2023, 4, pp. 333 ss.

INTERDONATO M., *Lezioni sull'IRPEF*, Bari, 2022.

IPPEDICO G., *Rischio boomerang sul rientro dei cervelli*, in *Fisco*, 2023.

JATTONI DALL'ASÈN M., *Irpef, tre aliquote e tagli alle detrazioni: il bilancio di vantaggi e svantaggi (e come potrebbe cambiare ancora)*, in *Corriere della Sera*, 15 febbraio 2024.

JATTONI DALL'ASÈN M., *Riforma dell'Irpef, chi ci guadagna e chi ci perde dalla riduzione a tre scaglioni*, in *Corriere della Sera*, 5 gennaio 2024.

La Riforma fiscale, della giustizia e della pubblica amministrazione nel PNRR, Redazione Fisco e Tasse, 2021.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Tomo I, Milano, 2022.

LEO M., *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021, 7, pp. 624 ss.

LIBERATI P., PARADISO M., *Mito e realtà dell'imposta progressiva*, in *Fisco*, 2023.

LONGOBARDI E., POLLASTRI C., ZANARDI A., *Per una Riforma dell'IRPEF: la progressività dell'aliquota media*, in *Politica economica*, 2020, 1, pp. 141 ss.

LOVECCHIO L., *Disciplina IRPEF degli arretrati di lavoro dipendente*, in *Riv. giur. trib.*, 2023, 7, pp. 609 ss.

M.E.F., *Bollettino delle entrate tributarie 2022*, 2023.

M.E.F., *Nota metodologica «Ripartizione dell'IRPEF per le principali fonti di reddito»*, 2021.

MAESTRI S., *Bonus 100 euro in busta 2024: beneficiari e calcolo*, in *Fiscomania*, 11 dicembre 2023.

- MAGNANI M., *La delega fiscale come strumento di modernizzazione della tassazione dei redditi di lavoro dipendente*, in *Fisco*, 2023, 35, pp. 3294 ss.
- MARIANETTI G., MASNATA M., *Limite di esenzione per i benefit nuovamente portato a 3.000 euro, ma non per tutti*, in *Fisco*, 2023, 23, pp. 2233 ss.
- MARINO M. R., STADERINI A., *Il cuneo fiscale sul lavoro: rassegna della letteratura e analisi del caso italiano*, in *Politica economica*, 2010, 2, pp. 203 ss.
- MAURO A., *Escluso dall'IRPEF il rimborso spese del docente in DAD*, in *Informazione Fiscale*, 24 agosto 2022.
- MELIS G., *Relazione sui Progetti di legge recanti: "Delega al Governo per la Riforma fiscale" (C. 75 Marattin e C. 1038 Governo)*, in *Innovazione e Diritto*, 2023, 2, pp. 93 ss.
- MICCINESI M., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Digesto*, 1996.
- MIGLIORINI F., *Rimborsi spese dipendenti in busta paga: le regole*, in *Fiscomania*, 10 marzo 2022.
- MONDINI A., *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 8-9, pp. 851 ss.
- MONDINI A., *Spunti critici sulla tassazione dei redditi di lavoro nel progetto di Riforma della XVIII Legislatura*, in *Riv. trim. di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche*, 2022, 73, pp. 167 ss.
- NUCIBELLA D., *Limite fringe benefit a 3.000 euro*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 34, pp. 39 ss.
- PARISI P., MAZZA P., *Delega fiscale 2023: IRPEF a 3 scaglioni, proroga della flat tax incrementale e nuove regole per le singole tipologie di redditi*, in *Prat. fisc. prof.*, 2023, 32-33, pp. 37 ss.
- PATELLA A., *Cose da sapere sul bonus 100 euro*, in *Wired - Economia*, 2 maggio 2024.
- PELLEGRINO S., *Come valutare una Riforma fiscale: dagli indicatori tradizionali all'applicazione del principio del sacrificio*, in *Politica economica*, 2008, 2, pp. 211 ss.
- PEZZULLI B., *Contratto sociale, redistribuzione ed efficienza: Il caso per la Flat Tax. Una tassa da terza via?*, in *Innovazione e Diritto*, 2022, 4, pp. 61 ss.

- PIZZOFERRATO A., *Gli incentivi volti a favorire il rientro e lo stabilimento dei lavoratori altamente qualificati in Italia*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2023, 7, pp. 668 ss.
- POMINI M., *Il prisma della flat tax. Dal liberalismo illuminato al populismo economico*, Verona, 2021.
- ROSSI N., *Flat tax, aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018.
- SANTINI V., *L'articolo 53 Costituzione tra capacità contributiva e progressività*, in *Informazione Fiscale*, 25 giugno 2023.
- SCACCO A. C., *Riforma fiscale e simulazione degli effetti sul reddito di lavoro dipendente*, in *Circolari 24 Lavoro*, 13 settembre 2023.
- SEPIO G., SBARAGLIA G., *Riforma dei redditi di lavoro dipendente: razionalizzazione delle tax expenditures e deducibilità delle spese, anche a forfait*, in *Fisco*, 2023, 22, pp. 2121 ss.
- STEVANATO D., *Dalla crisi dell'IRPEF alla flat tax: prospettive per una Riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016.
- TINELLI G., MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2022.
- VIAL E., *I nuovi impatriati 2024*, in *Il Commercialista Veneto*, 2024, 277.
- VICINI RONCHETTI A., *Nozioni di reddito: spunti di carattere sistematico e considerazioni de iure condendo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 2, pp. 437 ss.
- VISCO V., *Promemoria per una Riforma fiscale*, in *Politica economica*, 2019, 1, pp. 131 ss.
- VITALONI M., *Il governo vuole cambiare l'Irpef e tagliare le tasse a chi guadagna più di 50 mila euro: le ipotesi in campo*, in *Notizie Virgilio*, 15 marzo 2024.
- ZIZZO G., *Tutti i redditi sotto il tetto irpef per rilanciare la progressività*, in *Il Sole 24 ORE*, 14 febbraio 2020.

Fonti normative, interpretative e giurisprudenziali

App. Bari sez. lav., 26 gennaio 2023, n. 2226.

App. Roma sez. lav., 19 gennaio 2023, n. 97.

App. Roma sez. lav., 11 maggio 2023, n. 1988.

Cass. civile sez. lav., 3 novembre 1995, n. 11431.

Cass. civile sez. trib., 26 maggio 1999, n. 5081.

Cass. civile sez. trib., 9 dicembre 2008, n. 28887.

Cass. civile sez. trib., 13 febbraio 2020, n. 3581.

Cass. civile sez. trib., 17 marzo 2020, n. 7377.

Cass. civile sez. trib., 30 settembre 2021, n. 26510.

Cass. civile sez. trib., 10 maggio 2022, n. 14842.

Cass. civile sez. trib., 29 maggio 2023, n. 15071.

Circolare, Agenzia delle Entrate, n. 2/E del 15 gennaio 2003.

Circolare, Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23 maggio 2017.

Circolare, Agenzia delle Entrate, n. 2/E del 6 febbraio 2023.

Circolare, INPS n. 11 del 16 gennaio 2024.

Circolare, Ministero delle Finanze n. 326/E del 23 dicembre 1997.

CNDCEC, *Fisco: Commercialisti, apprezzamento per bozza delega*, Comunicato stampa, Roma, 10 marzo 2023.

CNDCEC, *Fisco: Commercialisti, delega fiscale progetto ambizioso e strutturale*, Comunicato stampa, Roma, 15 marzo 2023.

CNDCEC, *Delega fiscale: Commercialisti, approvazione passaggio storico*, Comunicato stampa, Roma, 4 agosto 2023.

Comm. trib. reg. Campobasso, (Molise) sez. II, 24 novembre 2020, n. 354.

Comm. trib. reg. Campobasso, (Molise) sez. II, 20 luglio 2021, n. 327.

Comm. trib. reg., (Lombardia) sez. VII, 24 giugno 2020, n. 1226.

Comm. trib. reg. Trieste, (Friuli-Venezia Giulia) sez. I, 12 marzo 2018, n. 57.

Corte app. Bari sez. lav., 26 gennaio 2023, n. 2226.

Corte Giustizia trib. II grado Napoli, (Campania) sex. XX, 20 febbraio 2023, n. 1305.

Costituzione della Repubblica italiana.

D.l. 30 dicembre 1982, n. 953, *Misure in materia tributaria*, convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 1983, n. 53, art. 3.

D.l. 14 marzo 2005, n. 35, *Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale*, convertito con modificazioni dalla L. 14 maggio 2005, n. 80, art. 7, comma 3-ter.

D.l. 30 aprile 2019, n. 34, *Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*, art. 5, «Rientro dei cervelli», convertito con modificazioni dalla L. 58/2019.

D.lgs. 28 giugno 2012, n. 108, *Attuazione della direttiva 2009/50/CE sulle condizioni di ingresso e soggiorno di cittadini di Paesi terzi che intendano svolgere lavori altamente qualificati*; art. 1, « Modifiche al decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286».

D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, *Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese*, art. 16, «Regime speciale per lavoratori impatriati».

D.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, *Attuazione della Riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*, art. 2, «Residenza delle società e degli enti», art. 5, «Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati».

D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 216, *Attuazione del primo modulo di Riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*, art. 1, «Revisione della disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche».

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi*.

Interpello n. 106 del 2015.

Interpello n. 492 del 2019.

Interpello n. 177 del 2020.

Interpello n. 314 del 2021.

Interpello n. 328 del 2021.

Interpello n. 371 del 2021.

Interpello n. 798 del 2021.

Interpello n. 89 del 2024.

L. 18 dicembre 1973, n. 877, *Nuove norme per la tutela del lavoro a domicilio*, art. 1.

L. 11 dicembre 2016, n. 232, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019*.

L. 29 dicembre 2022, n. 197, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*.

L. 9 agosto 2023, n. 111, *Delega al governo per la Riforma fiscale*, artt. 1, 2, 5.

L. 30 dicembre 2023, n. 213, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026*.

R. Decr. 16 marzo 1942, n. 262, *Codice civile*.

R. Decr. 28 ottobre 1940, n. 1443, *Codice di Procedura Civile*.

Risoluzione n. 178/E del 2003.

Risoluzione n. 202/E del 2003.

Risoluzione n. 26/E del 2010.

Trib. Cassino sez. lav., 27 aprile 2023, n. 335.

Trib. Cassino sez. lav., 17 maggio 2023, n. 393.

Trib. Roma sez. lav., 18 novembre 2022, n. 9731.

Sitografia

Agenzia delle Entrate, <https://www.agenziaentrate.gov.it/>.

Assolombarda, <https://www.assolombarda.it/>:

- *Il reddito di lavoro dipendente – Disciplina fiscale e adempimenti del sostituto d'imposta*, 21, 2021, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa.
- *Taxing Wages (OCSE): nel 2022 in Italia il cuneo fiscale scende al 45,9% (dal 46,5% nel 2021) e per il 2023 stimiamo un ulteriore calo al 44,6%*, a cura Settore Fisco e Diritto d'Impresa e Area Lavoro e Previdenza.

Banca d'Italia, <https://economiepertutti.bancaditalia.it/>.

Dipendenti in Cloud.it, *Guida al rimborso spese*, <https://www.dipendentincloud.it/guida-rimborso-spese/>.

Euroconference Evolution, <https://www.euroconference.it/>:

- Master Breve “Rimborsi spese e fringe benefits – fiscalità degli autoveicoli e novità 2024”, gennaio 2024, a cura di Tozzi M. e Garrini F.

Istituto Nazionale di Statistica – Istat, <https://www.istat.it/>.

Istituto Nazionale Previdenza Sociale – Inps, <https://www.inps.it/>.

Ipsa – Wolters Kluwer, <https://www.ipsoa.it/>:

- Ipsa Quotidiano, 03/03/2022, Baghin Simone, *Rimborsi chilometrici per trasferta: da cosa dipende il trattamento fiscale*.
- Ipsa Quotidiano, 10/03/2023, Cinieri Saverio, *Riforma fiscale: come sarà il Fisco del futuro*.
- Ipsa Quotidiano, 29/08/2023, Pagamici Bruno, *Riforma fiscale: i punti chiave della legge delega*.
- Ipsa Quotidiano, 04/09/2023, Cinieri Saverio, *Riforma dell'IRPEF: come cambierà la tassazione per le persone fisiche*.
- Ipsa Quotidiano, 09/01/2024, Di Rosa Debhorah, *TFR: come si calcola e quando si eroga*.
- Ipsa Quotidiano, 15/01/2024, Baghin Simone, *Riduzione del cuneo fiscale: tutti gli impatti sulla busta paga 2024*.

- Ipsos Quotidiano, 12/03/2024, Tomassini Antonio, *La Riforma fiscale e la creazione di un nuovo rapporto fisco-contribuente*.

Libero Reporter, <https://www.liberoreporter.it/>.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, <https://www.mef.gov.it/>.

OECD (2023), *Taxing Wages 2023*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/8c99fa4d-en>.

RefiPraxim – Redazione fiscale, <https://www.redazionefiscale.it/>:

- Info Fisco, 15/03/2023, Cirrincione Andrea, *Il disegno di legge delega di Riforma del sistema fiscale*.
- Info Fisco, 26/01/2024, Cirrincione Andrea, *D.lgs. Internazionalizzazione – Residenza delle persone fisiche*.
- Info Fisco, 29/01/2024, Cirrincione Andrea, *Decreto Internazionalizzazione – Regime degli impatriati dal 2024*.
- Info Flash Fiscali, 21/01/2020, Cirrincione Andrea, *Il principio di cassa allargato*.
- Info Flash Fiscali, 27/03/2023, Cirrincione Andrea, *Delega per la Riforma fiscale – novità attese ai fini Irpef, Ires, Iva*.
- Info Flash Fiscali, 08/01/2024, Cirrincione Andrea, *La nuova Irpef dal 2024*.
- La Circolare Quotidiana, 26/11/2019, Fisco Passo per Passo, *Regime degli impatriati – Chiarimenti dell'Agenzia*.
- La Circolare Quotidiana, 07/02/2020, Fisco Passo per Passo, *Emolumenti arretrati – tassazione separata*.
- La Circolare Quotidiana, 14/02/2020, Notizie Flash, *Condizioni e requisiti per fruire del regime fiscale degli impatriati*.
- La Circolare Quotidiana, 12/06/2020, Fisco Passo per Passo, *Emolumenti arretrati per lavoro dipendente – le condizioni per la tassazione separata*.
- La Circolare Quotidiana, 16/03/2023, Notizie Flash, *Commercialisti: delega fiscale progetto ambizioso e strutturale*.
- La Circolare Quotidiana, 07/08/2023, Fisco Passo per Passo, *Delega fiscale – le novità in ambito IRPEF*.
- La Circolare Quotidiana, 16/10/2023, Notizie Flash, *Oggi il via libera al DDL di bilancio 2024*.

- La Circolare Quotidiana, 17/10/2023, Fisco Passo per Passo, *Delega fiscale – Approvato D.lgs. per la Riforma dell’IRPEF*.
- La Circolare Quotidiana, 17/10/2023, Notizie Flash, MEF – *Approvato ddl bilancio: Giorgetti, priorità lavoratori con redditi bassi, famiglie numerose e natalità*.
- La Circolare Quotidiana, 24/01/2024, Fisco Passo per Passo, *I nuovi scaglioni Irpef dal 2024*.
- La Circolare Quotidiana, 07/02/2024, Fisco Passo per Passo, *Riforma IRPEF dal 2024 – primi chiarimenti dell’Agenzia*.
- La Circolare Quotidiana, 24/04/2024, Fisco Passo per Passo, *Slitta alla prossima settimana la bozza decreto di revisione IRPEF e IRES – bonus tredicesime limitato al 2024*.
- La Circolare Quotidiana, 01/05/2024, Fisco Passo per Passo, *Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF e IRES) – esame preliminare del decreto legislativo*.
- Pillole Operative, 13/01/2024, *Lavoratori impatriati – nuovo regime agevolativo*.

Seac – All-in, <https://all-in.seac.it/>:

- AP informativa per l’amministrazione del personale, 03/01/2024, Bort Giovanni, *Decreto fiscalità internazionale: modifiche ai criteri di individuazione residenza fiscale PF e regime impatriati*.
- Info Azienda, 10/01/2024, Bort Giovanni, *Le ultime novità*.
- SO lavoro, 10/01/2024, Retribuzioni, contributi e imposte – aspetti fiscali, *Aliquote e scaglioni IRPEF fino al 31 dicembre 2023*.
- SO lavoro, 10/01/2024, Retribuzioni, contributi e imposte – aspetti fiscali, *Tabelle scaglioni IRPEF per il 2024*.
- Settimana professionale, n. 1, 10/01/2024, Falorni Emanuele, *Legge di Bilancio 2024: novità per i fringe benefit e i premi di risultato*, pp. 12 ss.
- Settimana Professionale, n. 9, 06/03/2024, Borsi Laura, *Riforma IRPEF: Le conferme dell’Agenzia delle Entrate*, pp. 34 ss.
- Settimana professionale, n. 12, 27/03/2024, Cannizzaro Filippo, *Riforma fiscale: nuove regole per la residenza fiscale (artt. 1 e 2, D.lgs. n. 209/2023)*, pp. 2 ss.
- Settimana professionale, n. 19, 22/05/2024, Pirone Pasquale, *Tassazione mance in dichiarazione dei redditi*, pp. 14 ss.
- Speciale Riforma Fiscale, n. 26, 14/02/2024, Casari Elisabetta, *Nuova IRPEF per il 2024: i primi chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate*.