



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

**LA RIFORMA FISCALE 2023: GLI INTERVENTI
SU IRPEF, IRES E IRAP**

2023 TAX REFORM: INTERVENTIONS ON IRPEF, IRES AND IRAP

Relatore: Chiar.mo
Prof. Fabio Fiorillo

Tesi di Laurea di:
Marco Menghini

Anno Accademico 2022 – 2023

RINGRAZIAMENTI

Inizierei ringraziando chi ha permesso tutto ciò: i miei genitori. Mi hanno sempre sostenuto, sia moralmente che economicamente, permettendomi di svolgere con la massima serenità un percorso che è durato più di cinque anni. Mia mamma mi ha dato la dolcezza, la tranquillità e la sensibilità di affrontare alcuni momenti; mio padre mi ha trasmesso la passione e la determinazione necessaria per raggiungere i miei obiettivi.

Ci tengo particolarmente a ringraziare tutto il mio gruppo di amici, con gran parte di loro ci conosciamo ormai da moltissimi anni, e abbiamo affrontato insieme questi anni di Università, facendoci forza a vicenda: è soprattutto grazie a loro che ricorderò questi cinque anni con felicità e gioia. Insieme abbiamo trascorso momenti indimenticabili, e nei periodi difficili sono sempre stati pronti a sostenermi, è lì che si vedono i veri amici.

Un ringraziamento speciale va anche a tutti i miei compagni di squadra e a tutta la società della Cluentina Calcio. Quando le nostre strade si sono incontrate più di cinque anni fa ero poco più che un ragazzino; ora non dico di essere un uomo ma certamente le esperienze vissute insieme a loro mi hanno permesso di crescere e formarmi. Come gli ho detto già molte volte, sono come una seconda famiglia per me! Quando andavo al campo dopo un'intensa

giornata di studio, ogni ansia e preoccupazione veniva cancellata, c'era spazio solo per la felicità e per tante risate.

Ringrazio immensamente anche i miei zii Armando e Roberto ed i miei nonni Riccardo, Marcella e Mena. Loro mi hanno cresciuto sin da bambino e ciò che mi riempie più di orgoglio è avergli dato la possibilità di vedere il compimento del mio percorso.

Un ringraziamento speciale va alla mia ragazza (pensavi mi fossi dimenticato?!) lei è stata davvero la mia ancora di salvezza. Ogni giorno da più di due anni a questa parte è sempre stata vicino a me, mi ha donato tutto il suo amore incondizionato, mi ha aiutato nei momenti difficili e mi ha “bastonato” quando ne avevo bisogno. Lei è la rappresentazione perfetta di ciò che significa amare, senza se e senza ma, e di certo non basta qualche riga di una tesi per ripagarla di tutto l'amore che mi ha dato.

Ho lasciato le ultime righe di questo paragrafo per un ringraziamento particolare, ma che sinceramente non avrei voluto scrivere. Ringrazio infinitamente mio nonno Italo, che è stato per me una figura fondamentale nella mia crescita, trasmettendomi quei valori che ogni ragazzo dovrebbe avere e dandomi insegnamenti che al giorno d'oggi sembrano ormai merce rara, e che conserverò preziosamente per il resto della mia vita. La sua calma e la sua tranquillità sono state una fonte d'ispirazione per me, ed il suo rigore

e il rispetto delle regole erano ammirevoli. Era sempre pronto a fare salti mortali per me: ogni volta che dovevo andare a giocare a casa di un amico, da piccolo, in pochi secondi si preparava e mi accompagnava ovunque con la sua mitica Panda. È grazie a lui se ancora oggi gioco a calcio, perché ogni giorno, per venti lunghi anni, mi ha portato ad ogni allenamento, non importa se ci fosse la neve, la grandine o una tempesta, lui era sempre pronto a sostenermi. Negli ultimi anni ha avuto più di qualche problema di salute, e quindi ho capito che era il momento di ricambiare tutti gli sforzi fatti per me, aiutandolo nelle difficoltà giorno dopo giorno. Purtroppo la vita spesso sa essere crudele, e pochi giorni fa se lo è portato via, senza neanche darmi la possibilità di essergli vicino nel momento decisivo. Mi spezza il cuore non poter condividere con lui questo avvenimento speciale per la mia vita, ma sono sicuro che lassù, da qualche parte, mi starà guardando e sarà fiero di me.

INDICE

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1 - IMPOSIZIONE FISCALE IN ITALIA	4
1.1. Il sistema tributario italiano	4
1.1.1. <i>Le imposte</i>	5
1.1.2. <i>Le tasse</i>	6
1.1.3. <i>I contributi</i>	7
1.2. I principi di distribuzione del carico tributario.....	7
1.2.1. <i>Il principio della controprestazione</i>	7
1.2.2. <i>Il principio del beneficio</i>	9
1.2.3. <i>Il principio della capacità contributiva</i>	10
1.2.4. <i>Il principio di progressività</i>	11
1.3. Le forme della progressività	13
1.3.1. <i>Progressività per deduzione e detrazione</i>	13
1.3.2. <i>Progressività continua</i>	14
1.3.3. <i>Progressività per scaglioni</i>	14
1.4. Le imposte sul reddito	14
1.4.1. <i>L'IRPEF</i>	15
1.4.2. <i>Struttura dell'IRPEF</i>	17
1.4.3. <i>L'IRES</i>	18
1.4.4. <i>L'IRAP</i>	20
CAPITOLO 2 - RIFORMA FISCALE 2023: INTERVENTI E CRITERI DIRETTIVI DI CARATTERE GENERALE.....	23
2.1. La necessità di una riforma fiscale	23
2.1.1. <i>La delega al governo per la riforma fiscale</i>	26
2.2. Principi e criteri direttivi di carattere generale	29
2.2.1. <i>Crescita economica e natalità</i>	30
2.2.2. <i>Evasione ed elusione fiscale</i>	31
2.2.3. <i>Riduzione della pressione fiscale</i>	32
2.2.4. <i>Razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario</i>	33

2.2.5. Dichiarazione e versamenti.....	34
2.2.6 Disabili.....	35
2.3 Gli interventi sulle imposte dirette.....	35
2.3.1. Novità in tema di IRPEF	36
2.3.2. Novità in tema di IRES	39
2.3.3. Abrogazione dell'IRAP	41
CAPITOLO 3 - L'IRPEF: FUNZIONAMENTO E RISTRUTTURAZIONE	43
3.1 Le problematiche dell'IRPEF	44
3.2 La nuova IRPEF	49
3.3 Gli effetti sui redditi da lavoro dipendente	50
3.3.1 Contribuente senza detrazione per oneri.....	52
3.3.2 Contribuente con detrazione per oneri.....	56
3.3.3 Effetto IRPEF- cuneo fiscale	58
3.4 Considerazioni sulla riforma	63
CAPITOLO 4 - GLI INTERVENTI SULL'IRES: UN'ANALISI DELLA LORO EFFICACIA.....	65
4.1 Come cambia l'IRES	65
4.2 L'efficacia degli interventi sull'IRES: un'analisi comparativa	68
4.3 Considerazioni finali	76
CAPITOLO 5 - L'IRAP E LA SUA GRADUALE ABOLIZIONE.....	80
5.1 Gli interventi sull'IRAP previsti dalla legge delega	80
5.2 L'evoluzione normativa dell'imposta: aspetti positivi e criticità	81
5.3 La progressiva erosione della base imponibile	87
5.4 Analisi delle possibili alternative di modifica dell'imposta	91
5.5 Considerazioni finali	97
CONCLUSIONI.....	100
BIBLIOGRAFIA	103
SITOGRAFIA	107

INTRODUZIONE

La ristrutturazione del sistema fiscale italiano è un tema che caratterizza il dibattito politico da decenni. I governi di qualsiasi orientamento politico hanno cercato di armonizzare un sistema divenuto ormai vetusto e macchinoso, senza però portare gli effetti desiderati.

I problemi alla base di questo sistema non sono di certo semplici e di facile risoluzione, ma ormai la dottrina conviene nell'affermare che il carico fiscale gravante su cittadini e imprese è decisamente troppo elevato, e al contempo, l'apparato tributario italiano risulta notevolmente complesso e farraginoso, rendendo il meccanismo di riscossione sempre più complicato.

Nel corso delle precedenti legislature, abbiamo visto sorgere diverse riforme fiscali che si ponevano l'obiettivo di alleggerire queste problematiche, ma, vuoi per errori di valutazione, vuoi perché i Governi hanno sempre avuto vita breve, non si sono visti i risultati sperati.

Questo elaborato si pone l'obiettivo di analizzare l'ultima riforma fiscale emanata dal Governo Meloni, e più precisamente gli effetti della legge sulle principali imposte sul reddito presenti in Italia: l'IRPEF, l'IRES e l'IRAP.

La trattazione consta di cinque capitoli. In particolare, il Capitolo 1 fornisce una definizione del sistema tributario italiano, sviscerandolo in tutte le sue componenti principali. Il lettore avrà modo di conoscere la differenza

tra i vari tributi presenti in Italia, nonché i principi che sono alla base di essi. Si analizzano inoltre le caratteristiche delle principali imposte italiane e la determinazione della loro base imponibile.

Nel Capitolo 2 troviamo un'introduzione alla riforma fiscale che prenderemo in esame. Cercheremo di capire perché è così importante per lo Stato italiano e quali sono i principi e i criteri direttivi su cui si basa, andando infine a fare un'analisi generica dei provvedimenti che approfondiremo in seguito.

Il Capitolo 3 esamina invece gli interventi della manovra sull'IRPEF e gli effetti sulle diverse tipologie di contribuenti. L'analisi proposta è corredata da grafici in modo da far comprendere chiaramente al lettore quale sarà l'impatto reale della manovra.

Nel Capitolo 4 si approfondirà l'effetto della riforma relativamente all'IRES. Più nel dettaglio si verificherà l'effetto sulle imprese di un'aliquota agevolata IRES. Dato che il Governo non ha ancora messo in atto la proposta, l'indagine svolta sarà un'analisi comparativa rispetto all'efficacia degli incentivi fiscali alle imprese al fine di favorire nuove assunzioni e investimenti.

Il capitolo 5, che chiude l'elaborato, affronterà il tema dell'IRAP. Nello specifico si andranno a valutare le proposte messe in atto dal Governo ai fini

dell'abolizione dell'IRAP e della sua sostituzione con una sovrainposta,
determinata con gli stessi criteri utilizzati per l'IRES.

CAPITOLO 1

IMPOSIZIONE FISCALE IN ITALIA

1.1. Il sistema tributario italiano

Il sistema tributario italiano è l'insieme di tutti i tributi corrisposti dai cittadini allo Stato volti al reperimento di risorse finanziarie per diversi scopi: finanziare la spesa pubblica in servizi essenziali (sanità, istruzione, ecc.), redistribuzione della ricchezza, correzione di inefficienze. L'ammontare derivante dai tributi che si trasferisce nelle casse dell'ente pubblico è definito *gettito* e colui il quale è tenuto al pagamento del tributo è il cosiddetto *soggetto passivo*. Prima di parlare del sistema tributario bisogna però dare una definizione di tributo e capire cosa lo compone.

Per definire il tributo occorre osservare che esso comporta il sorgere di un'obbligazione, o altra forma di decurtazione patrimoniale¹. In secondo luogo il tributo è sempre caratterizzato da coattività, ossia è sempre imposto con un atto dell'autorità ed è destinato a finanziare spese di interesse generale².

¹ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, UTET, Milano, 2017 p. 3.

² Per la Corte Costituzionale, 8 ottobre 2012 n. 223, i caratteri della nozione di tributo sono «*la doverosità della prestazione in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché il collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante*».

Andando ad analizzare più a fondo da cosa è composto un tributo, possiamo rifarci alla definizione di Francesco Tesauro secondo cui «*tributo è un termine che indica un genus, comprendente – secondo la classificazione tradizionale – imposte tasse e contributi, taluni aggiungono i monopoli fiscali*».

1.1.1. Le imposte

L'imposta è il tributo per eccellenza. Nell'insieme delle entrate tributarie è possibile distinguere un tributo dall'altro in ragione del tipo di presupposto cui si collega il tributo. Il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico; è un evento che non riguarda direttamente l'ente e l'attività pubblica, come ad esempio il possesso di un reddito o la stipulazione di un contratto.³ Le imposte, secondo l'articolo 53 della Costituzione, sono dovute a titolo di solidarietà e ciascuno è tenuto a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

³ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, UTET, Milano, 2017 p. 5.

È ormai di uso comune classificare le imposte come imposte dirette e imposte indirette: le prime sono quelle che colpiscono direttamente la ricchezza già esistente (patrimonio) o prodotta (reddito); le seconde colpiscono indirettamente la ricchezza nel momento in cui viene spesa (sui consumi) o trasferita (sui trasferimenti). All'interno delle imposte sul reddito troviamo un'ulteriore classificazione tra imposte reali e personali, a seconda che nella fattispecie sia rilevante o meno una situazione attribuibile alla persona del soggetto passivo, come ad esempio particolari condizioni familiari.

1.1.2. Le tasse

Il secondo tributo preso in esame sono le tasse. Queste, a differenza delle imposte, hanno come presupposto un atto o un'attività pubblica, come l'erogazione di un servizio ad un determinato soggetto. Abbiamo quindi tasse collegate a servizi pubblici come la raccolta dei rifiuti, tasse collegate all'emanazione di atti o provvedimenti come determinate concessioni governative e tasse riferite alla fruizione di un bene pubblico, come ad esempio l'occupazione di suolo pubblico. La tassa si ispira quindi al principio di corrispettività e non trova titolo giustificativo nella capacità contributiva del soggetto al quale è richiesta, a differenza dell'imposta.

1.1.3. I contributi

Nel diritto tributario è denominato contributo il tributo che ha come presupposto l'arricchimento che determinate categorie di soggetti ritraggono dall'esecuzione di un'opera pubblica destinata, di per sé, alla collettività in modo indistinto.⁴ Sono inoltre denominati contributi le prestazioni dovute a determinati enti per le loro finalità come il contributo annuale degli avvocati al Consiglio Nazionale Forense.

1.2. I principi di distribuzione del carico tributario

Il sistema tributario si origina con la nascita della Costituzione italiana, nel 1° gennaio del 1948. Pertanto i principi che muovono questo sistema appartengono a molti anni fa. Vediamo quindi di capire quali sono questi principi e in che modo lo Stato distribuisce l'onere del finanziamento della spesa pubblica.

1.2.1. Il principio della controprestazione

Secondo il principio della controprestazione, *l'onere della copertura del costo della spesa pubblica è posto, in tutto o in parte, a carico dei beneficiari*. Per applicare questo principio è essenziale poter escludere dal servizio chi non paga. Si ha escludibilità quando è necessario un atto individuale di domanda da parte dell'utente, è il caso

⁴ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario – Parte generale, UTET, Milano, 2017 p. 7.

di servizi come l'istruzione, la sanità o la viabilità che possono essere finanziati subordinando l'accesso al pagamento di un corrispettivo come la tassa scolastica, il ticket sanitario o il pedaggio⁵. Secondo Ernesto Longobardi, il principio della controprestazione viene applicato raramente, e questo avviene per:

- Un motivo tecnico-amministrativo, che riguarda l'elevato costo della riscossione dei corrispettivi in relazione alle entrate che questi possono generare
- Due motivi di efficienza:
 - Assenza di rivalità nel consumo: la presenza o meno di un soggetto addizionale che gode del servizio non comporta alcuna differenza per chi già ne godeva
 - Esternalità positive: parte dei benefici è goduta da un gruppo più ampio rispetto a quello degli utenti del servizio pubblico
- Motivi di equità: si rinuncia ad applicare la controprestazione in quanto non ritenuta accettabile in base a determinati criteri di equità

⁵ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 4.

1.2.2. Il principio del beneficio

L'applicazione di questo principio non richiede l'escludibilità, si rinuncia a porre direttamente a carico dei beneficiari il costo della spesa pubblica, distribuendo il carico tributario in modo da riflettere la distribuzione dei benefici della spesa, scegliendo delle basi imponibili che siano indicatori del beneficio.

Secondo il principio del beneficio *l'onere della copertura del costo della spesa pubblica è posto a carico dell'intera collettività tramite tributi applicati su basi imponibili considerate una misura dei benefici della spesa pubblica*. Stando a quanto afferma Antonio de Viti de Marco, uno dei più importanti economisti italiani, *«la misura più appropriata del beneficio della spesa pubblica risulta essere il reddito»*.

La differenza sostanziale tra il principio della controprestazione e il principio del beneficio è che nel primo l'individuo è libero di scegliere se acquistare o meno il servizio pubblico mentre nel secondo è obbligato a pagare il tributo⁶. L'applicazione di questi principi è giustificata se si accetta come equa la dotazione iniziale di risorse. In caso contrario, l'applicazione di tributi può essere un metodo per finanziare la spesa pubblica ma anche per perseguire obiettivi di redistribuzione delle

⁶ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 7.

risorse. È quanto accaduto nell'evoluzione storica dalla nascita del sistema tributario ad oggi, in cui ci si è mossi ricercando determinati ideali di equità.

1.2.3. Il principio della capacità contributiva

In Italia il principio della capacità contributiva è stabilito dal primo comma dell'art. 53 della Costituzione, dove «*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*»⁷. Il dovere di concorrere alle spese pubbliche è uno dei «*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*» sanciti dall'art. 2 della Costituzione⁸. Grazie al principio della capacità contributiva «*l'onere della copertura del costo della spesa pubblica è posto a carico dell'intera collettività tramite tributi applicati su basi imponibili considerate una misura del benessere*»⁹. Per applicare questo principio è necessario però scegliere una misura del benessere e un criterio che colleghi il pagamento dei tributi a tale misura. In questo caso è utile fornire una definizione di equità orizzontale ed equità verticale: il criterio dell'equità orizzontale richiede che si riservi lo stesso trattamento tributario a individui in condizioni economiche uguali; mentre il criterio dell'equità verticale

⁷ Cost. art. 53, comma 1

⁸ Corte cost., 24 luglio 1986, n. 212

⁹ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 8

richiede che si riservi un trattamento tributario differenziato a individui in condizioni economiche diverse¹⁰.

Notiamo dunque come la scelta della misura del benessere abbia implicazioni rilevanti sotto il profilo dell'equità orizzontale; per poter adottare, come base imponibile, un unico indicatore di benessere, sarebbe necessario che tutti i contribuenti cui risulta associato lo stesso livello dell'indicatore si trovino in condizioni economiche eguali, indipendentemente da altre circostanze. Questo difficilmente accade in realtà, ed è il motivo per cui il nostro sistema tributario è composto da una molteplicità di imposte e di basi imponibili. Tuttavia anche il ricorso a diverse base imponibili non consente di risolvere tutti i problemi di equità orizzontale, perché il benessere dipende da un gran numero di fattori.

1.2.4. Il principio di progressività

Per introdurre il paragrafo risulta indispensabile fornire una definizione di due concetti fondamentali nell'economia tributaria: la base imponibile e l'aliquota. Secondo la definizione data dal glossario dei termini fiscali, fornita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze l'aliquota risulta essere la *«percentuale da applicare alla base imponibile per determinare l'imposta»*¹¹ mentre la base imponibile è il

¹⁰ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 8

¹¹Si veda *Glossario dei termini fiscali*, Dipartimento delle Finanze

«valore su cui viene applicata l'aliquota per calcolare l'imposta dovuta»¹².

Riprendendo il concetto di equità verticale, la questione si risolve nella scelta della forma della funzione che lega l'imposta alla base imponibile:

$$T = f(B)$$

Dove T è l'imposta (gettito) e B una generica base imponibile.

Prima di parlare di progressività dunque, dobbiamo definire due parametri dell'imposta: l'aliquota media e l'aliquota marginale.

L'aliquota media è data dal rapporto tra l'imposta e la base imponibile¹³:

$$\bar{t} = \frac{T}{B}$$

L'aliquota marginale è data dal rapporto tra la variazione dell'imposta e la variazione della base imponibile¹⁴:

$$t' = \frac{dT}{dB}$$

A queste definizioni sono collegate quelle di progressività, proporzionalità e regressività. Un'imposta è progressiva se l'aliquota marginale è superiore all'aliquota media, proporzionale se aliquota

¹² Si veda *Glossario dei termini fiscali*, Dipartimento delle Finanze

¹³ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 10

¹⁴ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 10

media e marginale coincidono e regressiva se l'aliquota marginale è inferiore all'aliquota media¹⁵.

Il secondo comma dell'art 53 della Costituzione prevede che «*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*»¹⁶. Il principio di progressività quindi, serve a perseguire gli scopi di giustizia sociale e redistribuzione delle ricchezze, e non solo al finanziamento della spesa pubblica. È importante ricordare come il principio non riguardi i singoli tributi, ma il sistema nel suo complesso¹⁷; i singoli tributi possono dunque essere ispirati a criteri diversi.

1.3. Le forme della progressività

Ai fini della comprensione dei capitoli successivi, ci risulta utile introdurre i vari modi che ha lo Stato per rendere progressiva un'imposta o il suo sistema.

1.3.1. Progressività per deduzione e detrazione

Questi due tipi di progressività rientrano nelle progressività ad aliquota marginale costante, ovvero dove l'aliquota marginale non varia al variare dell'imponibile. La progressività per deduzione si ottiene sottraendo una certa quantità dalla base imponibile, prima di applicare

¹⁵ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 10

¹⁶ Cost. art. 53, comma 2

¹⁷ Corte cost., 23 marzo 1960, n. 12

l'aliquota, ottenendo quindi un'imposta netta inferiore. Si ha progressività per detrazione, invece, quando l'aliquota si applica all'intera base imponibile e si sottrae poi un importo fisso dall'ammontare dell'imposta.

1.3.2. Progressività continua

Fa parte della progressività ad aliquota marginale crescente: si stabilisce la forma della funzione d'imposta, dove si ha una crescita continua dell'imponibile, dell'aliquota media e della relativa aliquota marginale.

1.3.3. Progressività per scaglioni

Nel caso della progressività per scaglioni si stabiliscono m livelli crescenti di reddito imponibile ($0=s_0 < s_1 < \dots < s_m$), che delimitano $m+1$ scaglioni, ai quali si fanno corrispondere $m+1$ aliquote via via crescenti ($0 < t_1 < \dots < t_{m+1}$)¹⁸. È il caso, come vedremo dopo, dell'IRPEF.

1.4. Le imposte sul reddito

Come detto nel paragrafo 1.1.1. relativo alle imposte, nella classe delle imposte dirette rientrano le imposte sul reddito. Alla luce della riforma fiscale che andremo ad analizzare nei capitoli successivi, in questo paragrafo è

¹⁸ LONGOBARDI E. *Economia tributaria*, McGraw-Hill, Milano, 2017 p. 149

necessario fornire al lettore una panoramica delle imposte sui redditi presenti nel nostro sistema tributario, in modo da capire al meglio eventuali modifiche e correzioni apportate dalla riforma.

1.4.1. L'IRPEF

L'IRPEF è un'imposta personale e progressiva il cui presupposto è il possesso di redditi, in denaro o in natura, rientranti nelle categorie stabilite dalla legge. I soggetti passivi sono persone fisiche, residenti in Italia (per i redditi posseduti all'interno e all'estero); non residenti in Italia (limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato). Stando ai dati forniti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'IRPEF rappresenta l'imposta con il maggior gettito, con un gettito complessivo per l'anno 2022 di 205.844 milioni di euro¹⁹. La base imponibile su cui si applica l'aliquota d'imposta è costituita, per i residenti, da tutti i redditi posseduti, al netto degli oneri deducibili, mentre per i non residenti è data dai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato. Il periodo d'imposta ai fini IRPEF è l'anno solare²⁰.

I singoli redditi su cui viene applicata l'IRPEF sono classificati nelle seguenti categorie²¹:

¹⁹ Dati contenuti nel sito del MEF, relativi al periodo di imposta 2022: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/entrate_tributarie/RETeC-2022-12.pdf

²⁰ Si veda Dipartimento delle Finanze: <https://www.finanze.gov.it/it/il-dipartimento/fisco-e-storia/i-tributi-nella-storia-ditalia/1973-irpef-imposta-sul-reddito-delle-persone-fisiche/>

²¹ Si veda art. 6 TUIR, Titolo I, capo I

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di lavoro dipendente;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi di impresa;
- redditi diversi;

Andiamo ora ad approfondire brevemente cosa compone ogni voce di reddito. Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano. I redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati²².

Nei redditi da capitale rientrano tutti quei proventi derivanti dai “*rapporti aventi per oggetto l’impiego del capitale*”, così come riportato dall’art. 44 del TUIR.

Sono 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, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.

²² Si veda art. 25 TUIR, Titolo I, capo II

Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente: a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati; b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile²³.

Come riportato dall'art. 53 del TUIR sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Questa tipologia di redditi deve avere particolari requisiti: devono essere svolti in modo autonomo, devono essere relativi ad un'attività abituale e l'attività svolta deve avere natura non commerciale.

Rientrano invece nei redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa²⁴.

Infine troviamo i redditi diversi, ovvero tutte quelle categorie di redditi non assimilabili alle precedenti.

1.4.2. Struttura dell'IRPEF

L'IRPEF, come detto, è un'imposta progressiva a scaglioni e dopo la l'intervento della legge di bilancio 2022 è così organizzata:

²³ Si veda art. 49 TUIR, Titolo I, capo IV

²⁴ Si veda art. 55 TUIR, Titolo I, capo VI

Figura 1.1: Struttura dell'IRPEF. Scaglioni e aliquote.

SCAGLIONI (euro)	ALIQUOTE
Fino a 15.000	23%
Da 15.000 a 28.000	25%
Da 28.000 a 50.000	35%
Oltre 50.000	43%

Fonte: <https://www.mef.gov.it/focus/Lintervento-sullIrpef-nella-legge-di-bilancio-per-il-2022/>

A questa struttura a scaglioni si affiancano una serie di deduzioni e detrazioni condizionate a determinate situazioni personali o familiari, che determinano la progressività dell'imposta.

1.4.3. L'IRES

L'IRES è l'imposta sul reddito delle società. È un'imposta diretta e proporzionale con aliquota del 24%. Presupposto d'imposta è il possesso dei redditi d'impresa. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;

La base imponibile si determina apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nella sezione I, titolo II, capo II del TUIR²⁵.

Anche la base imponibile dell'IRES si ottiene mediante deduzioni o detrazioni, ai fini dell'elaborato ricordiamo l'ACE (aiuto alla crescita economica) ovvero una deduzione dal reddito per le società che aumentano il capitale proprio mediante versamenti dei soci e non ricorrendo alla distribuzione dell'utile.

Stando ai rapporti del MEF, il gettito complessivo dell'IRES per il periodo d'imposta 2022 è stato di 45.597 milioni di euro²⁶.

²⁵ Si veda art. 83 TUIR, Titolo II, capo II

²⁶ Dati contenuti nel sito del MEF, relativi al periodo di imposta 2022: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/entrate_tributarie/RETec-2022-12.pdf

1.4.4. L'IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive - IRAP è dovuta per l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Costituisce in ogni caso presupposto di imposta l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato²⁷.

L'art. 3 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 individua come soggetti passivi dell'IRAP gli esercenti attività d'impresa e lavoro autonomo, operanti sia in forma individuale che associata, gli enti non commerciali privati nonché le amministrazioni ed enti pubblici. Dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, a norma dell'art. 1, comma 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, l'IRAP non è dovuta:

- dalle persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di reddito d'impresa di cui all'art. 55 del TUIR residenti nel territorio dello Stato;
- dalle persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR residenti nel territorio dello Stato;

L'IRAP si applica sul “valore della produzione netta” derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione o provincia autonoma,

²⁷ Si veda art. 2, D.Lgs., 15 dicembre 1997, n. 446

calcolato in maniera differenziata in base alla tipologia dei soggetti e delle attività esercitate²⁸.

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 è stata prevista la possibilità di dedurre integralmente dal calcolo della base imponibile l'intero costo sostenuto per i lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato. La misura opera nei confronti dei soggetti passivi IRAP ad esclusione degli enti non commerciali, delle amministrazioni e degli enti pubblici relativamente alle attività istituzionali. Detta deduzione è stata poi estesa, seppure entro specifici limiti, anche ai costi sostenuti per l'assunzione di lavoratori stagionali, a condizione che questi ultimi siano impiegati per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni dalla data di cessazione del precedente contratto.

²⁸ Si veda art. 4, D.Lgs., 15 dicembre 1997, n. 446, modificato da: Legge del 28 dicembre 2015 n. 208 art. 1

L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta le seguenti aliquote:

Figura 1.2: Aliquote IRAP

aliquota ordinaria	3,90%
aliquota per le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori	4,20 %
aliquota per banche, altri enti e società finanziarie	4,65%
aliquota per imprese di assicurazione	5,90 %
aliquota per amministrazioni ed enti pubblici	8,50 %

Fonte: <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/disciplina-del-tributo/>

Le regioni e le province autonome hanno facoltà di variare le aliquote fino a un massimo di 0,92 punti percentuale. Alle Regioni a statuto speciale ed alle Province autonome di Trento e di Bolzano, in virtù di specifiche norme contenute negli Statuti speciali o nelle disposizioni di attuazione statutaria, è consentita la possibilità di azzeramento delle aliquote.

È infine importante ricordare che il gettito dell'IRAP concorre, nella misura e nelle forme stabilite dalla legge, al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale²⁹.

Il gettito dell'IRAP, nel periodo d'imposta 2022, è stato di 28.727 milioni di euro.

²⁹ Si veda Dipartimento delle Finanze: <https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/disciplina-del-tributo/>

CAPITOLO 2

RIFORMA FISCALE 2023: INTERVENTI E CRITERI

DIRETTIVI DI CARATTERE GENERALE

2.1. La necessità di una riforma fiscale

Il sistema fiscale italiano, dalla sua creazione ad oggi, si è fatto via via più complesso e appare assolutamente necessaria una sua ristrutturazione. Non è un caso, infatti, che qualsiasi maggioranza, indipendentemente dall'orientamento politico, si sia posta il problema di una revisione del sistema.

È importante sottolineare, per comprendere al meglio i principi ispiratori della legge delega, che la riforma fiscale fa parte degli interventi previsti dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) i cui fondi per l'attuazione sono stanziati dall'Unione Europea.

Le riforme previste dal PNRR sono infatti di tre tipologie:

- Riforme orizzontali o di contesto, consistenti in innovazioni strutturali dell'ordinamento, idonee a migliorare l'equità, l'efficienza e la competitività e, con esse, il clima economico del Paese;

- Riforme abilitanti, ovvero gli interventi funzionali a garantire l'attuazione del Piano e in generale a rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati;
- Riforme settoriali, contenute all'interno delle singole Missioni. Si tratta di innovazioni normative relative a specifici ambiti di intervento o attività economiche, destinate a introdurre regimi regolatori e procedurali più efficienti nei rispettivi ambiti settoriali.

Accanto a queste riforme trovano spazio le misure che, sebbene non ricomprese nel perimetro del Piano, devono considerarsi concorrenti alla realizzazione degli obiettivi generali del PNRR. Sono le riforme di accompagnamento alla realizzazione del Piano, tra le quali devono includersi gli interventi programmati dal Governo per la razionalizzazione e l'equità del sistema fiscale e per l'estensione e il potenziamento del sistema di ammortizzatori sociali³⁰.

Quanto detto è indicato anche nelle prime righe del DDL per la legge delega alla riforma fiscale presentato alla camera il 23 marzo 2023 dal ministro Giorgetti dove si legge *«la riforma fiscale è tra le priorità individuate nel Piano nazionale di ripresa e resilienza per dare risposta alle*

³⁰ Dal testo del PNRR pagg. 35-36 <https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf>

esigenze strutturali del Paese e costituisce parte integrante della ripresa economica e sociale che si intende avviare anche grazie alle risorse europee»³¹.

Diversi sono i fattori che rendono necessaria una riforma: in primis possiamo parlare della difficoltà per lo Stato nella riscossione dei tributi; la stratificata burocrazia italiana rende qualsiasi processo di riscossione lungo e complesso, e questo è confermato anche dalle dichiarazioni rilasciate alla Camera dal Ministro dell'Economia Giancarlo Giorgetti, che afferma *«l'attuazione della riforma delineata dalla legge delega per la riforma fiscale approvata di recente dal Parlamento realizzerà sia un sistema fiscale più equo sia un sistema nazionale di riscossione più efficiente ed efficace»³².*

Un'altra caratteristica del sistema fiscale italiano è la presenza di molte deduzioni e detrazioni per quasi tutte le imposte vigenti; queste sono fondamentali in quanto contribuiscono a rendere progressiva l'imposta. Anche qualora vi sia una sola aliquota, i meccanismi di deduzioni e detrazioni rendono la base imponibile finale (e anche la relativa imposta) diversa per soggetti in condizioni economiche diverse, che siano essi cittadini o imprese, rispettando il principio di equità verticale. Nel corso degli anni però, questo meccanismo si è fatto forse un po' troppo complesso, portando talvolta delle

³¹ Si veda <http://documenti.camera.it/leg19/pdl/pdf/leg.19.pdl.camera.1038.19PDL0031670.pdf> art.1

³² Dalle dichiarazioni del Ministro Giorgetti alla Camera dei Deputati: <https://stream24.ilsole24ore.com/video/italia/giorgetti-riforma-fiscale-sistema-piu-equo-e-riscossione-piu-efficace/AFcyBBI>

difficoltà nel calcolo delle deduzioni e delle detrazioni spettanti a ciascun soggetto. Il motivo può essere ricercato nella necessità di mantenere progressivo il sistema tributario, nonostante ci sia stata un'evoluzione storica che ha portato le aliquote ad una graduale diminuzione, come ad esempio è accaduto con l'IRPEF³³. Stando a quanto affermato dal viceministro dell'Economia Maurizio Leo però, nel D. Lgs. *«si fa chiarezza sulla parte delle detrazioni-deduzioni, nessuno le tocca perché serve cautela e non si può fare in tempi brevissimi»*³⁴.

Il terzo elemento di criticità del sistema riguarda l'eccessiva pressione fiscale su famiglie e imprese: in tal senso andrà la riforma fiscale, attuando un abbassamento del numero e dell'ammontare delle aliquote, piuttosto che una redistribuzione del carico fiscale.

2.1.1. La delega al governo per la riforma fiscale

La legge delega, è una legge formale approvata dal Parlamento, che delega il Governo a esercitare la funzione legislativa su di un determinato oggetto. I lineamenti della legge delega sono definiti dall'art. 76 della Costituzione secondo il quale *«L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con*

³³ Si veda <https://www.studioamatoroma.it/wp-content/uploads/2019/03/Irpef-Aliquote-storiche-2019.pdf>

³⁴ Dalle dichiarazioni del viceministro Maurizio Leo: <https://stream24.ilsole24ore.com/video/italia/manovra-leo-nessuno-tocca-detrazioni-serviranno-tempi-piu-lunghi/AFzcrjGB>

determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti»³⁵.

Il 16 marzo 2023 il Consiglio dei Ministri ha deliberato un disegno di legge contenente delega al Governo per la riforma fiscale. L'Assemblea della Camera ha concluso l'esame del provvedimento il 12 luglio 2023. La Commissione VI del Senato della Repubblica ha esaminato il testo del disegno di legge delega tra il 17 luglio 2023 ed il 28 luglio del 2023, apportando al testo approvato dalla Camera diverse modifiche. Il testo è stato approvato in seconda lettura al Senato il 2 agosto 2023 e successivamente pubblicato in Gazzetta Ufficiale (LEGGE 9 agosto 2023, n. 111) il 14 agosto 2023³⁶.

La riforma fiscale dovrà essere attuata nel rispetto delle tempistiche indicate nell'art. 1 e nell'art. 21 della Legge 111/2023, che si riepilogano:

- entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega, adozione di uno o più decreti legislativi di riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema fiscale, mediante la redazione di testi unici;

³⁵ Cost. art. 76

³⁶ Si veda il provvedimento 11 settembre 2023 della Camera dei deputati: https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1391585.pdf?_1698391161294

- entro 24 mesi dall'entrata in vigore della legge delega, approvazione di uno o più D. Lgs. recanti la revisione del sistema, con proroga di 90 giorni qualora i termini previsti per i pareri delle Commissioni parlamentari competenti scadano nei 30 giorni che precedono la scadenza dei 24;
- entro 24 mesi dall'entrata in vigore della legge delega o dal richiamato termine di 90 giorni, il Governo può adottare uno o più D. Lgs. contenenti disposizioni correttive e integrative, nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge e secondo la medesima procedura;
- entro 12 mesi dall'adozione dell'ultimo dei D. Lgs. contenenti disposizioni correttive e integrative, il Governo è delegato ad attuare il riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario per la raccolta in un Codice articolato in:
 - una parte generale, recante una disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale;
 - una parte speciale, contenente la disciplina delle imposte, per semplificare il sistema tributario, migliorare la chiarezza e conoscibilità delle norme fiscali, la certezza dei rapporti giuridici e l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria.

Con il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 4 agosto 2023³⁷ è stato istituito il Comitato tecnico per l'attuazione della riforma tributaria, formato da:

- un Comitato di coordinamento generale;
- una segreteria tecnica;
- 13 Commissioni di esperti.

Il Comitato di coordinamento generale dovrà verificare la «coerenza complessiva con i principi e i criteri direttivi, generali e specifici» della delega fiscale degli schemi dei decreti legislativi di attuazione della legge di delega per la riforma fiscale, inviati entro il 20 settembre 2023 dai coordinatori delle Commissioni di Esperti.

2.2. Principi e criteri direttivi di carattere generale

Per quanto riguarda i principi e i criteri direttivi generali, l'art. 2 della Legge 111/2023 indica le linee guida a cui la riforma dovrà attenersi:

- Stimolare la crescita economica e la natalità con l'aumento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale;
- Prevenire, contrastare e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale;

³⁷ <https://www.mef.gov.it/ministero/ruolo/normativa/documenti/doc03796920230807164134.pdf>

- Razionalizzare e semplificare il sistema tributario;
- Rivedere gli adempimenti dichiarativi e di versamento;
- Assicurare un trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità;

La volontà che traspare è quella di andare sempre più verso la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario, con uno specifico riferimento all'utilizzo sempre più efficiente dei dati ottenuti tramite lo scambio di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, lavorando quindi su una lettura sempre più attenta dei dati già raccolti, da incrociare in modo nuovo rispetto al passato³⁸.

2.2.1. Crescita economica e natalità

La crescita economica e la natalità dovranno essere stimolate, mantenendo i principi della progressività e dell'equità del sistema tributario, attraverso l'incremento dell'efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, soprattutto al fine di sostenere³⁹:

- Le famiglie, in particolare quelle in cui sia presente una persona con disabilità;

³⁸ FANTINATI L. e PELIZZARI A. «Delega fiscale: gli aspetti rilevanti tra dialogo e semplificazione», *Il Sole 24 Ore*, 13 ottobre 2023

³⁹ DE STEFANI L. «Testi unici entro 12 mesi e riforma fiscale entro 24 mesi», *Guida alla riforma fiscale, Il Sole 24 Ore*, Settembre 2023

- I giovani che non hanno compiuto i 31 anni di età;
- I lavoratori;
- Le imprese;

2.2.2. Evasione ed elusione fiscale

Un tema alquanto importante per la revisione del sistema fiscale rappresenta il contrasto all'evasione e all'elusione. Secondo i dati del MEF, il sommerso economico⁴⁰ nell'anno 2020 si è attestato a 157,3 miliardi di euro.

Figura 2.1 Economia sommersa. Anni 2017-2020. Dati in milioni di euro

Anni	2017	2018	2019	2020
Economia sommersa	194.965	188.931	183.893	157.283
Da Sotto-dichiarazione	98.473	93.953	90.397	79.679
Da Lavoro irregolare	80.234	78.034	77.033	62.383
Altro	16.257	16.944	16.463	15.222

Fonte https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva-2023_26set-finale.pdf

⁴⁰ Il sommerso economico include tutte quelle attività che sono volontariamente celate alle autorità fiscali, previdenziali e statistiche. Esso è generato da dichiarazioni non corrette riguardanti sia il fatturato e/o i costi delle unità produttive (in modo da generare una sotto-dichiarazione del valore aggiunto), sia l'utilizzo di input di lavoro (ovvero l'impiego di lavoro irregolare)

Secondo De Stefani, questo avverrà grazie a:

- l'utilizzo, il ricorso e/o il potenziamento dei dati del sistema informativo dell'anagrafe tributaria, dell'analisi del rischio, delle tecnologie digitali, dell'intelligenza artificiale, del regime di adempimento collaborativo, di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti;
- l'utilizzo dei dati resi disponibili dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché delle banche dati;

2.2.3. Riduzione della pressione fiscale

Il Governo dovrà prevedere la possibilità di destinare risorse alla riduzione della pressione fiscale, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica e di riduzione del debito. È quanto avverrà in merito alla ristrutturazione dell'IRPEF (che affronteremo nei capitoli successivi) e secondo il Ministro Giorgetti *«la riduzione a tre aliquote dell'imposta sulle persone fisiche determinerà un alleggerimento della pressione fiscale in*

favore delle famiglie che potranno beneficiare di un maggiore reddito disponibile»⁴¹.

2.2.4. Razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario

La razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario dovranno avvenire anche attraverso⁴²:

- l'utilizzo efficiente, anche sotto il profilo tecnologico, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei dati ottenuti attraverso lo scambio di informazioni;
- l'eliminazione dei micro-tributi per i quali i costi di adempimento dei contribuenti sono elevati a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato, assicurando le opportune compensazioni di gettito (relazione illustrativa del 12 marzo 2023 alla riforma fiscale);
- il coordinamento della normativa fiscale riguardante gli enti del Terzo settore e quelli non commerciali con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario, nel rispetto dei principi di mutualità, sussidiarietà e solidarietà;

⁴¹ Le parole del Ministro Giorgetti in audizione sulla NadeF, fonte: <https://stream24.ilsole24ore.com/video/italia/giorgetti-riduzione-tre-aliquote-irpef-determinera-alleggerimento-pressione-fiscale/AFtXTiCB>

⁴² DE STEFANI L. «Testi unici entro 12 mesi e riforma fiscale entro 24 mesi», *Guida alla riforma fiscale, Il Sole 24 Ore*, Settembre 2023

2.2.5. Dichiarazione e versamenti

Le linee guida in materia di dichiarazioni, sono contenute nell'articolo 16 della legge delega, dove il governo dovrà rivedere gli adempimenti dichiarativi e di versamento a carico dei contribuenti, al fine di renderli meno gravosi, prevedendo:

- la riduzione degli oneri documentali, anche rafforzando il divieto di richiedere al contribuente documenti già in possesso dell'Amministrazione finanziaria (principio dello *once only*);
- l'introduzione di nuove e più efficienti forme di erogazione di informazioni e di assistenza al contribuente e di percorsi facilitati per l'accesso ai servizi da parte delle persone anziane o con disabilità;

La riforma fiscale prevista dalla legge Delega, se fatta bene, potrebbe costituire il completamento e perfezionamento della riforma fiscale più importante degli ultimi 50 anni, quella degli anni 1972 e 1973⁴³. La riforma fiscale fortemente voluta dal vice ministro dell'Economia Maurizio Leo, denominata infatti “riforma Leo”, tende a migliorare l'ordinamento tributario esistente. Ed è per questo che lo stesso vice ministro Leo, il 4 agosto 2023, ha affermato che

⁴³ MORINA G., MORINA T., «Semplificazione, si spera sia la volta buona», *Guida alla riforma fiscale, Il Sole 24 Ore*, Settembre 2023

«l'approvazione della delega fiscale rappresenta un risultato storico, siamo di fronte ad una riforma epocale che l'Italia aspetta da oltre 50 anni».

2.2.6 Disabili

Si dovrà prevedere, poi, un trattamento particolare per gli atti di trasferimento o di destinazione di beni e diritti in favore di persone con disabilità, mantenendo, comunque, la detrazione Irpef del 19% per i premi per assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte finalizzate alla tutela delle persone con disabilità grave.

2.3 Gli interventi sulle imposte dirette

Andiamo ora ad introdurre brevemente gli interventi sulle imposte dirette della riforma fiscale, i cui effetti saranno analizzati nello specifico dal capitolo 3. Tra gli interventi sulle imposte dirette si segnalano:

- riforma dell'IRPEF, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica;
- la riforma dell'IRES, con la riduzione dell'aliquota condizionata al rispetto di alcune condizioni
- la graduale abolizione dell'IRAP;

2.3.1. Novità in tema di IRPEF

Negli ultimi anni abbiamo assistito spesso ad una revisione dell'IRPEF. L'ultima è avvenuta nella legge di bilancio del 2022, dove si è deciso di ridurre le aliquote da cinque a quattro⁴⁴, rimodulandole in relazione ai rispettivi scaglioni di reddito e modificando anche la disciplina che concerne deduzioni e detrazioni. È chiaro che anche nella riforma fiscale 2023 il *modus operandi* seguirà la stessa direzione. Vediamo quindi i criteri e i principi direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle persone fisiche contenuti nella riforma fiscale, nel rispetto del principio di progressività⁴⁵.

Il governo accorperà i primi due scaglioni Irpef in un unico scaglione con un'aliquota al 23%⁴⁶. Le nuove aliquote saranno così determinate:

Figura 2.2 Le nuove aliquote IRPEF

SCAGLIONI (euro)	ALIQUOTE
Fino a 28.000	23%
Da 28 a 50.000	35%
Oltre 50.000	43%

Fonte: <https://www.ilsole24ore.com/art/accorpamento-primi-due-scaglioni-irpef-AFOQWWGB>

⁴⁴ Si veda la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4169770/Circolare+n.+4+del+18+febbraio+2022.pdf/a83fd984-2bc3-39a9-1e09-79e9a870d401>

⁴⁵ ALBERTI P., GHIO C. «Revisione dell'IRPEF secondo il principio di progressività», *il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.it, 16 agosto 2023

⁴⁶ Si veda «Accorpamento dei primi due scaglioni IRPEF», *Il Sole 24 Ore*, 17 ottobre 2023

Inoltre si si amplia fino a 8.500 euro la soglia di no tax area prevista per i redditi di lavoro dipendente che viene parificata a quella già vigente a favore dei pensionati. Il numero di aliquote scende così da quattro a tre.

La riforma dell'IRPEF dovrà avvenire anche attraverso il riordino delle deduzioni dalla base imponibile, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta, salvaguardandone le principali finalità come⁴⁷:

- la composizione del nucleo familiare;
- la tutela del bene casa, in proprietà o in locazione;
- la salute delle persone;
- l'istruzione;
- la previdenza complementare;
- l'efficienza energetica e la riduzione del rischio sismico;
- la rigenerazione urbana ed edilizia;
- lo stabile inserimento nel mercato del lavoro dei giovani che non hanno compiuto il 30° anno di età;

Il raggiungimento graduale dell'obiettivo dell'equità orizzontale è perseguito attraverso la progressiva applicazione della medesima area di esenzione fiscale e del medesimo carico impositivo IRPEF, determinati attraverso l'attribuzione delle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR,

⁴⁷Si veda Scheda di aggiornamento eutekne: <https://www.eutekne.it/Servizi/SchedeAggiornamento/Testo.aspx?IDRecen=965137&ID=400957>

indipendentemente dalla natura del reddito prodotto, con particolare riferimento all'equiparazione tra i redditi di lavoro dipendente e i redditi di pensione. È prevista inoltre la possibilità di consentire la deduzione dal reddito di lavoro dipendente e assimilato, anche in misura forfettizzata, delle spese sostenute per la produzione dello stesso, come già previsto per i redditi di lavoro autonomo, nonché la possibilità, anche per i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali, di dedurre i contributi previdenziali obbligatori in sede di determinazione del reddito di categoria, consentendo, in caso di incapacità⁴⁸, di dedurre l'eccedenza dal reddito complessivo.

Si prevede infine di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali, con un'aliquota agevolata⁴⁹ sulle retribuzioni corrisposte a titolo di straordinario che superano una certa soglia; sui redditi di lavoro dipendente riferiti alla tredicesima mensilità; sui premi di produttività.

⁴⁸ Situazione in cui il reddito complessivo o l'imposta lorda del contribuente sono così bassi da non consentirgli di avvalersi completamente delle agevolazioni spettanti dalla normativa fiscale. Incapienti sono detti, quindi, i soggetti con un reddito imponibile lordo che rientra nella no tax area, ovvero il livello di reddito che è escluso dalla tassazione, o quei contribuenti per i quali i benefici delle detrazioni sono inesistenti, perché a essi non corrisponde un'imposta lorda abbastanza ampia su cui far valere tali agevolazioni

⁴⁹ SILVESTRO D. «Nuova imposta sostitutiva su straordinari, tredicesime e premi di produttività», *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19 agosto 2023

2.3.2. Novità in tema di IRES

Per quanto riguarda l'IRES, è prevista l'introduzione di due regimi agevolati accanto all'imposta ordinaria⁵⁰. Il primo, come stabilito dalla lettera a) dell'art. 6 della legge delega, prevede la riduzione dell'aliquota IRES al ricorrere delle seguenti condizioni⁵¹:

- gli utili non vengono distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio di impresa;
- una somma pari, in tutto o in parte, al reddito prodotto venga impiegata in:
 - investimenti "qualificati"
 - nuove assunzioni ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili

I requisiti riportati devono essere verificati entro i due periodi successivi a quelli di formazione dell'utile. Diversamente, la parte di reddito temporaneamente in aliquota ridotta verrà assoggettata ad aliquota piena.

La scelta del legislatore appare intesa a favorire la patrimonializzazione delle imprese, ad indirizzarle verso alcuni

⁵⁰ ALBERTI P. «Due regimi agevolati accanto all'IRES ordinaria», *il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13 luglio 2023

⁵¹ Art. 6 Legge 111/2023

specifici investimenti nonché ad incentivare l'assunzione di nuova forza lavoro.

In alternativa alla riduzione dell'IRES, come stabilito dalla lettera b) dell'art. 6 per le imprese che non beneficiano della riduzione dell'aliquota è possibile fruire *«di eventuali incentivi fiscali riguardanti gli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, nonché di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime»*⁵².

In altri termini, le imprese che non fruiscono della riduzione dell'aliquota IRES potrebbero beneficiare, nel contempo:

- di un incentivo legato al potenziamento dell'ammortamento in relazione agli investimenti "qualificati";
- di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni che potrebbero assumere la forma della super-deduzione dei relativi costi.

⁵² Art. 6 Legge 111/2023

2.3.3. Abrogazione dell'IRAP

L'articolo 8 della legge delega stabilisce i principi e criteri direttivi volti a realizzare il graduale superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive.

In particolare, tale processo dovrà attuarsi in modo graduale dando priorità alle società di persone e alle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

La soppressione è attuata nella prospettiva di istituire una sovraimposta, che assicuri un gettito in misura equivalente⁵³:

- determinata con le medesime regole dell'IRES, con l'esclusione del riporto delle perdite ovvero con regole particolari per gli enti non commerciali;
- da ripartire tra le Regioni sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP;

Come detto nel capitolo precedente, il gettito dell'IRAP contribuisce a finanziare il Sistema Sanitario Nazionale, la nuova imposta che verrà introdotta e che sostituirà l'IRAP dovrà garantire il finanziamento al SSN ed un gettito equivalente per le regioni che

⁵³ Art. 8 Legge 111/2023

presentano uno squilibrio nel bilancio sanitario, e che sono soggette ad un'aliquota IRAP maggiore.

L'art. 8 afferma infine che la revisione e il graduale superamento dell'IRAP devono avvenire senza impatto sul carico fiscale gravante sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.

CAPITOLO 3

L'IRPEF: FUNZIONAMENTO E RISTRUTTURAZIONE

Come introdotto nei capitoli precedenti, la riforma relativa all'IRPEF si compone di tre punti principali: una riduzione del numero di scaglioni da quattro a tre, un aumento delle detrazioni per i redditi più bassi con relativo ampliamento della no tax area e una riformulazione delle detrazioni per i redditi più alti.

In questo capitolo si analizzerà l'effetto della rimodulazione dell'IRPEF, dapprima isolandola e successivamente includendo anche il taglio al cuneo fiscale, una riforma iniziata con il governo Draghi e che è stata confermata anche per il 2024 dall'attuale governo Meloni, che produrrà un effetto combinato con l'IRPEF.

Prima di procedere alla stesura del capitolo, risulta opportuna una premessa: il governo ha affermato che la riforma dell'IRPEF sarà valida esclusivamente per il 2024. Questo carattere temporaneo comporta non pochi problemi, perché da un lato i contribuenti sanno già che beneficeranno degli effetti per un periodo di tempo limitato, dall'altro comporta delle problematiche nel calcolo degli acconti, da versare nel 2024 per lo stesso

periodo di imposta, e dei saldi, da versare nel 2025 e relativo al periodo di imposta dell'anno precedente.⁵⁴

Per motivi di semplicità nell'analisi verranno esaminati solo i redditi colpiti dalla tassazione ordinaria IRPEF, non si considera quindi la cedolare secca o la tassazione sui dividendi (per le quali rimarranno ancora le annesse imposte sostitutive) o altri redditi assoggettati a tassazione separata (come per il calcolo delle imposte sul TFR).

3.1 Le problematiche dell'IRPEF

La necessità di rivedere il sistema di imposizione sui redditi è stato un punto fondamentale anche nelle precedenti legislature ed è in linea con quanto previsto dal PNRR al fine di stimolare la crescita economica e semplificare il sistema tributario.

Secondo un documento pubblicato dal Senato nel 2021 *«Il problema principale dell'economia italiana, da cui derivano molte delle altre criticità, è un tasso di crescita del prodotto interno lordo (PIL) sostanzialmente inferiore*

⁵⁴ Il contribuente versa l'Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) con un acconto - in una o due rate - e un saldo. In particolare, ogni anno versa il saldo relativo all'anno precedente e un acconto relativo all'anno in corso. L'acconto Irpef è dovuto se l'imposta dichiarata nell'anno in corso (riferita, quindi, all'anno precedente) è superiore a 51,65 euro una volta sottratti le detrazioni, i crediti d'imposta, le ritenute e le eccedenze. L'acconto è pari al 100% dell'imposta dichiarata nell'anno oppure dell'imposta inferiore che il contribuente prevede di dover versare per l'anno successivo.

a quello dei paesi dell'area-euro»⁵⁵, tutte le analisi macroeconomiche concordano nell'includere il mal funzionamento del sistema fiscale tra le principali determinanti del nostro problema di crescita, tramite un suo effetto negativo non solo sul tasso di crescita attuale ma anche su quello potenziale.

È importante in tal senso il livello delle aliquote marginali, aliquote marginali troppo alte e troppo superiori all'aliquota media pongono problemi di incentivi all'offerta di lavoro e amplificano le distorsioni del sistema di tassazione individuale in termini soprattutto di equità orizzontale.

In questa direzione sono andate le precedenti riforme, ricordiamo infatti che nella legge di bilancio del 2022, l'IRPEF ha subito un'importante modifica, riducendo il numero di scaglioni da 5 a 4 e diminuendo il valore delle relative aliquote.

Nella figura seguente sono riportate le aliquote marginali effettive pre e post legge di bilancio del 2022. L'aliquota marginale effettiva indica la quota percentuale di un incremento di reddito guadagnato che deve essere versata come imposta o che viene compensata da una diminuzione di benefici incassati. Si calcola come combinazione delle aliquote marginali legali e delle aliquote marginali implicite (contributi, detrazioni da lavoro, detrazioni per carichi familiari, addizionali locali, bonus 80 euro, assegni al nucleo

⁵⁵ Si veda documento XVII n.3, approvato dalla 6° commissione permanente, Finanza e Tesoro, il 30 giugno 2021. Per maggiori informazioni <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/DF/362160.pdf>

familiare) che non sono esplicitamente stabilite ma generate da un gioco di soglie di ingresso o di uscita, diritti di accesso, tetti ed esclusioni, scaglioni, vincoli di incapienza⁵⁶, trasferimenti personali e familiari in busta paga, connessi o meno al tenore di vita del contribuente.

Come si vede nella figura 3.1, la dinamica delle aliquote marginali ha risentito degli interventi degli ultimi anni. Ci si riferisce, in particolare, al bonus degli 80 euro mensili per i lavoratori dipendenti fino a 26 mila euro introdotto la prima volta nel 2014⁵⁷, poi esteso con il trattamento integrativo⁵⁸ (che ha portato il bonus a 100 euro fino a 28 mila di reddito complessivo per i lavoratori dipendenti) e con l'ulteriore detrazione (che ha aumentato la detrazione da lavoro dipendente per i lavoratori con reddito tra 28 e 40 mila euro) introdotti a regime nella legge di bilancio per il 2021. In corrispondenza dei 35 mila euro di reddito complessivo per un lavoratore dipendente si determina un picco del 60 per cento di aliquota effettiva, derivante dalla somma dell'aliquota marginale legale applicata in precedenza al terzo

⁵⁶ Situazione in cui il reddito complessivo o l'imposta lorda del contribuente sono così bassi da non consentirgli di avvalersi completamente delle agevolazioni spettanti dalla normativa fiscale. Incapienti sono detti, quindi, i soggetti con un reddito imponibile lordo che rientra nella *no tax area*, ovvero il livello di reddito che è escluso dalla tassazione, o quei contribuenti per i quali i benefici delle detrazioni sono inesistenti, perché a essi non corrisponde un'imposta lorda abbastanza ampia su cui far valere tali agevolazioni

⁵⁷ Anche detto "bonus Renzi", art.1 D.L. 24 aprile 2014, n.66, era un credito di imposta nella misura di 80 euro mensili, per il solo 2014.

⁵⁸ L'articolo 1, D.L. 5 febbraio 2020, n. 3 conv. con legge 2 aprile 2020, n. 21, sostituisce il bonus di 80 euro con un nuovo trattamento integrativo di 100 euro, erogato in busta paga ai titolari di redditi da lavoro dipendente non superiori a 28.000 euro.

scaglione (il 38 per cento) e dell'aliquota implicita nello scarto dell'ulteriore detrazione tra 35 e 40 mila euro (il 22 per cento).

La presenza di questo picco determinava una forma dell'andamento delle aliquote marginali effettive ad "U rovesciata", ovvero aliquote maggiori nelle fasce di reddito intermedie. Questo andamento risultava contrario a quanto affermato dalla letteratura odierna, che suggerisce invece una forma ad "U".⁵⁹

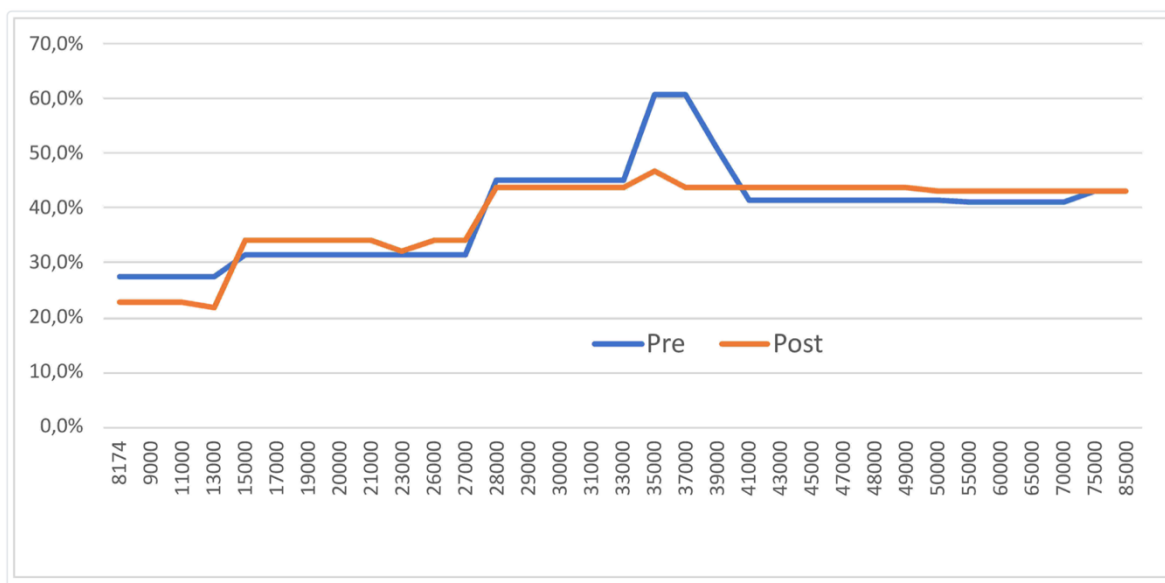
La correzione è consistita nel riassorbimento completo del picco dell'aliquota marginale effettiva intorno ai 35 mila euro di reddito e nella razionalizzazione di quest'ultima su tutta la distribuzione dei redditi, riducendo di 2 punti percentuali l'aliquota marginale legale sul secondo scaglione (da 27 a 25 per cento) e di 3 punti percentuali sul terzo scaglione (da 38 a 35 per cento) nonché l'accorpamento degli ultimi due scaglioni a partire da 50 mila euro con l'applicazione dell'aliquota marginale legale del 43 per cento.

L'andamento delle detrazioni per i lavoratori dipendenti è stato rivisto, riducendo lo scarto dell'ulteriore detrazione, e, più in generale, ritoccando il

⁵⁹ Come illustrato da Diamond (*Optimal Income Taxation: An Example with a U-Shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates*, The American Economic Review, 1998), l'andamento ottimale delle aliquote marginali effettive dipende da un insieme di variabili, tra cui assume una particolare importanza la forma della distribuzione dei redditi dichiarati (si veda anche Saez, *Optimal Income Tax Rates and Elasticities: A Summary*, in Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, 1999). Analizzando questa distribuzione, il risultato tradizionale, secondo cui le aliquote marginali ottimali assumono l'andamento di una U rovesciata, può essere messo in discussione e, anzi, del tutto invertito. In effetti, un andamento ottimale ad U delle aliquote marginali effettive è stato rilevato per gli USA da Saez (*Using Elasticities To Derive Optimal Income Tax Rates*, Review of Economic Studies, 2001) e per il Regno Unito da Brewer, Saez e Shepherd (*Means Testing and Tax Rates on Earnings*, in: Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review, 2010).

disposto combinato del trattamento integrativo e dell'insieme delle detrazioni da lavoro dipendente⁶⁰, per arrivare a tre livelli di aliquota marginale effettiva, ovvero il 23 per cento fino a 15 mila euro, il 34 per cento fino a 28 mila euro e il 43 per cento dopo i 28 mila euro.

Figura 3.1: Aliquote marginali effettive per lavoratori dipendenti senza carichi familiari pre e post 2022



Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze

La riforma dell'IRPEF che entrerà in vigore a gennaio 2024 seguirà questo andamento. Come confermato dal governo nella legge delega, l'obiettivo è quello di arrivare ad un'aliquota impositiva unica, rendendo l'imposta una cosiddetta flat tax. In tal senso il Governo dovrà fare attenzione perché per assicurare la progressività in un sistema che evolve verso una

⁶⁰ Per i lavoratori dipendenti fino a 15 mila euro il trattamento integrativo viene mantenuto, e ad esso si somma la detrazione fissa di 1880 euro per un totale di quasi 3100 euro. Per i lavoratori dipendenti tra 15 e 28 mila euro il trattamento integrativo viene riassorbito e l'insieme delle detrazioni viene rivisto aumentando la detrazione base a 3100 euro e, soprattutto, prevedendo un dislivello con sole due aliquote marginali implicite

aliquota impositiva unica, una appropriata rimodulazione delle detrazioni (dall'imposta lorda) e delle deduzioni (dall'imponibile) assumerà rilevanza centrale.⁶¹

3.2 La nuova IRPEF

Gli interventi sull'IRPEF saranno i seguenti:⁶²

1. Vengono accorpati gli attuali primi due scaglioni dell'Irpef (quello fino a 15 mila euro, su cui si applica l'aliquota del 23 per cento e quello da 15 a 28 mila euro con aliquota del 25 per cento). Sul nuovo scaglione si applica l'aliquota più bassa (23 per cento) con il risultato di ridurre il prelievo di 2 punti di aliquota su tutti i redditi al di sopra dei 15 mila euro.
2. Viene innalzato da 1.880 a 1.955 euro l'ammontare della detrazione per lavoro dipendente fino a 15 mila euro, con l'effetto di ampliare la no tax area per i lavoratori dipendenti dagli attuali 8.174 a 8.500 euro e di uniformarla a quella dei pensionati.
3. Dato che l'innalzamento della no tax area escluderebbe dal trattamento integrativo i lavoratori che nel 2023 vi hanno diritto (cioè con reddito

⁶¹ SCACCO A. C., «Gli effetti della riforma fiscale sul reddito da lavoro dipendente», *Il Sole 24 Ore – Guida alla riforma fiscale*, settembre 2023

⁶² GIANNINI S., PELLEGRINO S e ZANARDI A. «Intervento sull'Irpef: limitato e temporaneo», *Lavoce.info*, 20 ottobre 2023

tra 8174 e 8500 euro) si prevede l'introduzione di una riduzione di 75 euro nel calcolo della detrazione, in modo che questi continuino comunque ad accedere al trasferimento.

4. Viene introdotto, nel caso in cui il reddito superi i 50 mila euro, un abbattimento di 260 euro su una serie di detrazioni per oneri, allo scopo di circoscrivere la riduzione di prelievo ai soli contribuenti con redditi medio-bassi. Le detrazioni su cui si applica l'abbattimento sono principalmente quelle per oneri al 19 per cento e quelle per liberalità e per assicurazioni per eventi calamitosi.

Complessivamente, gli oneri finanziari netti dell'intervento sono stimati in circa 4,2 miliardi di euro (di cui 444 milioni di euro di riduzione delle detrazioni). In diminuzione rispetto all'intervento effettuato con la precedente legge di bilancio, dove le risorse finalizzate alla ristrutturazione dell'IRPEF ammontavano a 7 miliardi di euro.⁶³

3.3 Gli effetti sui redditi da lavoro dipendente

L'effetto che la riforma avrà sui redditi da lavoro dipendente è determinante per quanto riguarda i conti pubblici italiani. Ricordiamo infatti che, stando ai dati raccolti dal Dipartimento delle Finanze per l'anno di

⁶³ Secondo le stime del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Per maggiori informazioni si veda <https://www.mef.gov.it/focus/Lintervento-sullIrpef-nella-legge-di-bilancio-per-il-2022/#nota6>

imposta 2021 (l'ultimo disponibile) il 55,37% del gettito IRPEF è rappresentato solo da lavoro dipendente⁶⁴.

Prima di analizzare l'impatto della rimodulazione IRPEF, è opportuna una premessa: contestualmente con la riforma fiscale il Governo ha anche confermato il taglio del cuneo fiscale per il 2024, cioè la riduzione parziale dei contributi a carico dei lavoratori dipendenti che vengono ora finanziati a carico del bilancio dello Stato, che andrà a determinare un effetto combinato con la riduzione degli scaglioni sul reddito da lavoro dipendente.

Di seguito verranno analizzati uno ad uno gli effetti della riforma trattando i seguenti argomenti:

- a) Un contribuente senza detrazioni per oneri se non quelle riconosciute per fonte di reddito
- b) Un contribuente con detrazioni per oneri, confrontandolo con il caso precedente
- c) Un contribuente che beneficia, oltre che della revisione dell'IRPEF, anche del taglio del cuneo fiscale

Per analizzare gli effetti della riforma sui redditi da lavoro dipendente ci possiamo avvalere degli studi effettuati dall'Osservatorio

⁶⁴ Si veda «Ripartizione dell'IRPEF per le principali fonti di reddito – Anno di imposta 2021», Dipartimento delle Finanze. Per maggiori informazioni si veda https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/public/index.php?tree=2022AXPFRIP010101

sui Conti Pubblici Italiani (OCPI)⁶⁵. Per una migliore comprensione dell'analisi, ricordiamo che sull'IRPEF gravano anche le addizionali comunali e regionali. Essendo delle imposte che aumentano l'aliquota IRPEF, produrranno anche loro un effetto sui redditi delle persone fisiche. Questo effetto sarà però diverso in base alla regione e al comune che si andrà a considerare, in quanto la maggiorazione dell'aliquota è a discrezione di comuni e regioni, entro determinati limiti. Per difficoltà nell'analisi, quindi, non sono state considerate queste due imposte che però nella realtà colpiranno i redditi dei contribuenti.

3.3.1 Contribuente senza detrazione per oneri

Figura 3.1: Riforma dell'IRPEF

Reddito imponibile	2023			2024			
	Imposta lorda (a)	Trattamento integrativo (b)	Differenza (c)= (a)-(b)	Imposta lorda (d)	Trattamento integrativo (e)	Differenza (f)=(d)-(e)	Risparmio (g)=(c)-(f)
fino a 8174	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8.500	75,00	1.200,00	-1.125,00	0,00	1.200,00	-1200,00	75,00
15.000	1.570,00	1.200,00	370,00	1.495,00	1.200,00	295,00	75,00
18.000	1.374,62	0,00	1.374,62	1.314,62	0,00	1314,62	60,00
25.000	3.765,39	0,00	3.765,39	3.565,39	0,00	3565,39	200,00
28.000	4.725,00	0,00	4.725,00	4.465,00	0,00	4465,00	260,00
50.000	14.400,00	0,00	14.400,00	14.140,00	0,00	14140,00	260,00

Fonte: elaborazioni OCPI.

La figura 3.1 riporta i risultati delle stime. Per i redditi più bassi, sotto gli 8.174 euro, che già erano esenti dall'Irpef nel 2023, non ci sono naturalmente effetti mentre i redditi tra 8.175 e 8.500 guadagnano

⁶⁵ BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., «La riforma (temporanea) dell'IRPEF», Osservatorio CPI, 3 novembre 2023

qualcosa, fino a un massimo di 75 euro a 8.500 euro. Questo perché, mentre la no tax area viene ora aumentata a 8.500 euro, una piccola variazione nella formula che guida il trattamento integrativo consente a coloro che già lo ottenevano nel 2023 (cioè, i redditi superiori a 8.174 ma inferiori a 15.000) di mantenerlo. Questo guadagno, di 75 euro, si mantiene costante poi per tutti i redditi fino a 15.000 euro. La ragione è che i redditi fino a 15.000, che erano già sottoposti all'aliquota del 23 per cento nel 2023, beneficiano ora di una no tax area più elevata, 8.500 euro invece di 8.174. È opportuno osservare che per la presenza del trattamento integrativo, i redditi da lavoro dipendente più bassi, fino intorno ai 13.400 euro nel 2023 e ulteriormente aumentati nel 2024 per l'aumento della no tax area, non pagano di fatto alcuna imposta al fisco.

Grazie all'accorpamento degli scaglioni si rilevano importanti vantaggi per i redditi maggiori di 15.000 che nel 2023 erano soggetti a un'aliquota del 25 per cento e vengono ora assoggettati a un'aliquota del 23 per cento. I guadagni sono limitati attorno ai 15.000 euro (per esempio, come si vede dalla tabella sono di soli 60 euro l'anno a 18.000 euro e di 200 euro a 25.000 euro) per poi salire gradualmente fino a raggiungere i 260 euro in corrispondenza di 28.000 euro. Da quel momento in poi e fino ai 50.000 euro, il guadagno resta invariato a 260

euro. Sopra i 50.000 euro il risparmio è ancora di 260 euro, ma dovrebbe essere annullato dalla decurtazione di 260 euro sulle detrazioni applicabili dai contribuenti con redditi imponibili superiori a questa cifra, naturalmente se questi contribuenti possono vantare detrazioni superiori ai 260 euro.

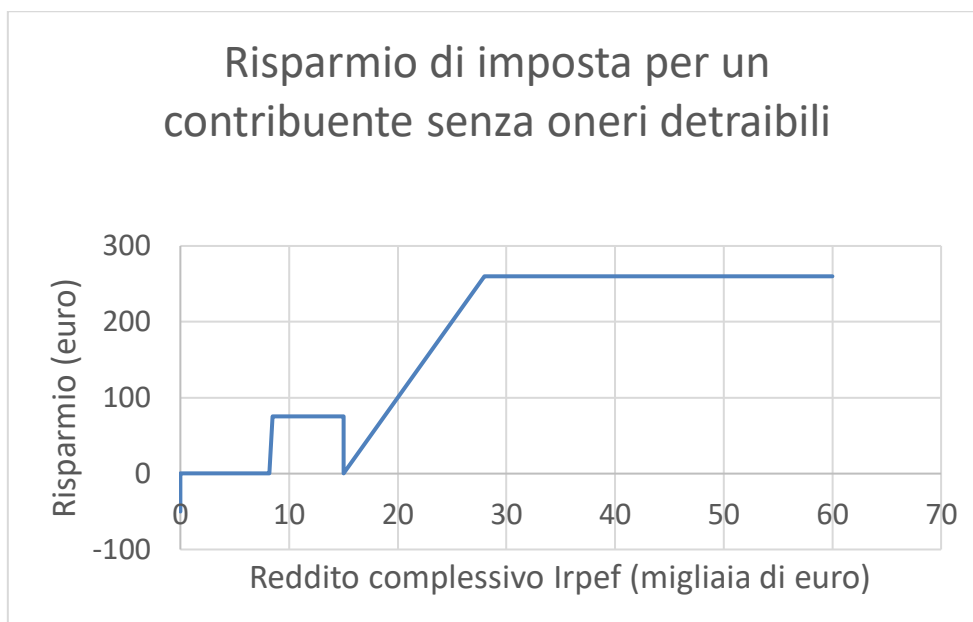
Tabella 3.2: Onere IRPEF per fasce di reddito, al netto del trattamento integrativo

Reddito imponibile	Imposta netta 2023	Imposta netta 2024	Guadagno in euro	Guadagno in % del reddito
fino a 8.174	0	0	0	-
8.500-15.000	-1.125-340	-1200-295	75	0,88-0,5
15.000-28.000	350-4.790	350-4.530	0-260	0,00-0,93
28.000-50.000	4.790-14.400	4.530-14.140	260	0,93-0,52

Fonte: Osservatorio CPI

La tabella 3.2 riassume questi effetti per fasce di reddito, integrando direttamente per semplicità il trattamento integrativo nell'imposta dovuta. Si osserva che, mentre in termini assoluti il guadagno è maggiore per le fasce di reddito più elevate (dopo i 28.000 euro), in termini relativi, cioè in rapporto al reddito, il guadagno indotto dalla riforma è più equilibrato, pur presentando ambiti di variazione ampi.

Figura 3.2: Risparmio di imposta per un contribuente senza oneri detraibili



Fonte: lavoce.info

Nella figura 3.2 vediamo graficamente quanto detto in precedenza: il risparmio di imposta è nullo per i contribuenti con reddito fino a 8.174 euro. Successivamente, fino a 8.500 euro, cresce velocemente per raggiungere 75 euro. Per redditi pari o superiori a 8.500 euro e fino a 15 mila euro, il risparmio di imposta si stabilizza a 75 euro dato che, in questa fascia di reddito, la detrazione per lavoro aumenta esattamente di questo valore, con una imposta lorda che rimane costante prima e dopo la riforma. Appena superata la soglia di 15 mila euro il beneficio si annulla, in quanto l'innalzamento da 1.880 a 1.955 euro dell'ammontare della detrazione per lavoro dipendente è tale fino allo scaglione dei 15 mila euro. Il risparmio di imposta continua a crescere fino a 28 mila euro

(grazie all'accorpamento degli scaglioni che erano soggetti a un'aliquota del 25 per cento e vengono ora assoggettati a un'aliquota del 23 per cento) dove raggiunge il valore massimo di 260 euro. Oltre i 28 mila euro il risparmio rimane costante a 260 euro, dato che qui abbiamo ipotizzato un contribuente che non beneficia di alcuna detrazione per oneri personali (e pertanto l'abbattimento di 260 euro sulle detrazioni per i redditi maggiori di 50 mila non può essere applicato).

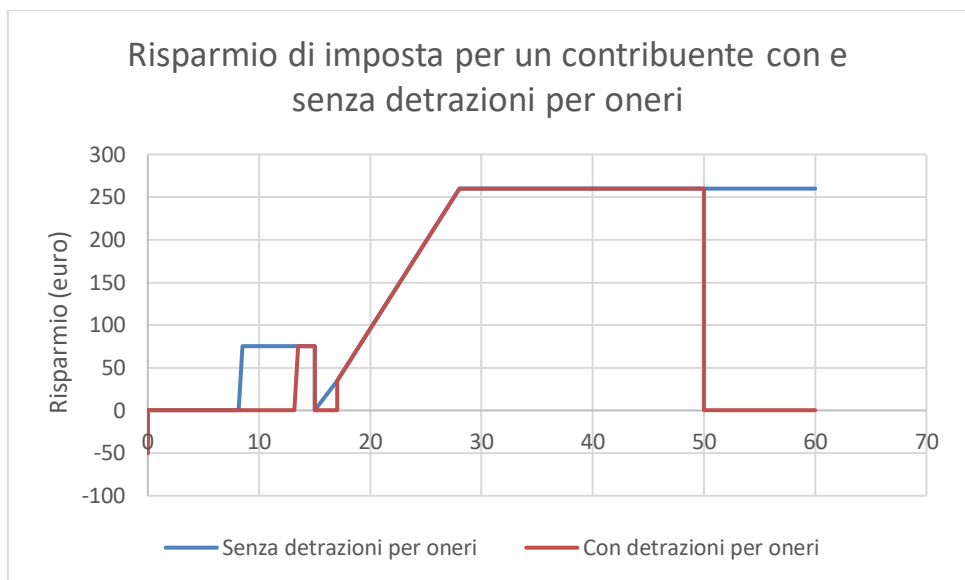
Possiamo dunque affermare che, nel caso di un contribuente senza oneri detraibili, la riforma colpisce maggiormente i redditi medio-bassi (15-28 mila) con un risparmio di imposta che cresce costantemente fino a stabilizzarsi.

3.3.2 Contribuente con detrazione per oneri

Per capire gli effetti della riforma quando il contribuente usufruisce di una detrazione per oneri, possiamo considerare lo studio condotto da *lavoce.info*⁶⁶: in questo caso si prende in esame un contribuente che beneficia di una detrazione pari a mille euro e la si confronta con il grafico precedente.

⁶⁶ GIANNINI S., PELLEGRINO S e ZANARDI A. «Intervento sull'Irpef: limitato e temporaneo», *Lavoce.info*, 20 ottobre 2023

Figura 3.3: Risparmio di imposta per un contribuente con e senza detrazioni per oneri



Fonte: lavoce.info

Il fatto di disporre di una detrazione per oneri aggiunge una serie di discontinuità nell'andamento degli sgravi di imposta determinati dalla riforma, sia nella coda sinistra dei redditi (perché la detrazione per oneri interagisce con quella per reddito di lavoro e modifica la soglia di incapacienza) sia nella coda destra perché in questo caso i contribuenti con redditi maggiori di 50 mila euro non beneficiano di alcun sgravio per l'effettivo operare dell'abbattimento di 260 euro sulle loro detrazioni. In particolare, riguardo a quest'ultimo aspetto, per i contribuenti sopra i 50 mila euro vi è un diverso risparmio fiscale a seconda dell'ammontare degli oneri detraibili: si va da una riduzione massima di imposta se non

si hanno detrazioni sui cui applicare l'abbattimento fino a nessuna riduzione, come nell'esempio considerato, quando si beneficia di detrazioni di almeno 260 euro. Questo certamente non giova al principio di equità orizzontale dell'uguale prelievo a parità di reddito. Infine, per livelli molto elevati di reddito (non illustrati nella figura) i guadagni ritornano a essere positivi (a partire da 208.801 euro) per l'interazione con i limiti alle detrazioni già in vigore (decalage delle detrazioni ammesse a partire da 120 mila euro fino ad annullarsi oltre 240 mila euro). A 240 mila euro le detrazioni sono già oggi completamente azzerate e dunque la riduzione di 260 euro non produce effetti, con la conseguenza che i (pochi) contribuenti molto ricchi beneficeranno di un risparmio Irpef di 260 euro.

In questo secondo caso possiamo affermare che le detrazioni per oneri non alterano l'andamento della curva nella zona centrale, quella dei redditi compresi tra 16 e 50 mila euro, mentre creano una discrepanza nei redditi bassi, interagendo con le detrazioni per reddito di lavoro e modificando l'incapienza, e nei redditi superiori a 50 mila euro.

3.3.3 Effetto IRPEF- cuneo fiscale

L'intervento sull'Irpef aveva come obiettivo dichiarato quello di favorire i redditi medio-bassi, sebbene come illustrato in precedenza i

guadagni maggiori in termini assoluti si abbiano in realtà soprattutto nelle fasce più elevate di reddito, cioè sopra i 28 mila e fino a 50 mila euro. Ma per i redditi da lavoro dipendente, la maggioranza dei redditi sottoposti a Irpef, l'intervento si accompagna anche alla fiscalizzazione dei contributi che, come si è detto, viene confermata anche per il 2024.

La decontribuzione ha come effetto un incremento del reddito imponibile Irpef dei lavoratori (i contributi ora a carico dallo Stato non vengono più sottratti dalle aziende alla busta paga dei dipendenti) e dunque anche dell'imposta che devono pagare in sede Irpef.⁶⁷

La riforma Irpef per il 2024 compensa in parte questo effetto, riducendo il carico tributario su questi redditi addizionali. Per vedere cosa questo comporta per l'onere fiscale complessivo a carico di un lavoratore (contributi + tributi), la tabella 3.3 calcola le aliquote marginali effettive (cioè, di quanto aumenta l'onere complessivo sul lavoratore al variare di 500 euro di RAL⁶⁸) e le aliquote medie in corrispondenza di diversi livelli della RAL sia per il 2023 che per il 2024. Gli oneri contributivi a carico del lavoratore variano a seconda del contratto di lavoro; nello studio proposto dall'OCPI si considera il caso

⁶⁷ Si veda a questo proposito BORDIGNON M., RIZZO L., «Nello sgravio non è tutto oro quel che luccica», *Lavoce.info*, 28 luglio 2023

⁶⁸ La sigla RAL significa Retribuzione Annuale Lorda e rappresenta la somma dei compensi corrisposti dal datore di lavoro al dipendente, prima dell'applicazione delle ritenute fiscali e contributive

di un lavoratore in un'industria con almeno 50 dipendenti, il quale deve pagare il 9,49 per cento della RAL sotto forma di contributi. Questo significa che l'intervento del governo nella seconda parte del 2023, confermato per tutto il 2024, riduce l'onere contributivo a carico del lavoratore al 2,49 per cento per tutti i lavoratori con RAL fino a 25.000 euro, a 3,49 per cento per i lavoratori con RAL da 25.001 euro fino a 35.000 euro, mentre la lascia invariata al 9,49 per cento per tutti i lavoratori con RAL maggiore di 35.000.⁶⁹

Tabella 3.3: Onere fiscale complessivo - aliquote marginali e medie del carico fiscale (imposte più contributi al netto del trattamento integrativo)

RAL	2023		2024	
	Aliquota marginale (% della variazione della RAL)	Aliquota media (% della RAL)	Aliquota marginale (% della variazione della RAL)	Aliquota media (% della RAL)
8.500	23,00	-8,70	9,46	-9,54
15.000	23,46	5,00	38,01	4,98
25.000	69,37	17,73	68,44	16,98
28.000	36,45	19,41	34,52	18,83
30.000	45,65	21,25	45,65	20,40
32.000	45,65	22,75	45,65	21,95
35.000	285,56	28,07	285,56	27,33
45.000	49,03	32,49	49,03	31,91
50.000	49,03	34,29	49,03	33,78
55.000	50,10	35,70	50,10	35,23

Fonte: elaborazione OCPI

Come si vede dalla Tabella 3.3, gli effetti della riforma, incidendo solo su aliquote e no tax area sono complessivamente marginali, riducendo solo lievemente aliquote marginali e medie sul carico

⁶⁹ BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., «La riforma (temporanea) dell'IRPEF», *Osservatorio CPI*, 3 novembre 2023

complessivo. L'aliquota media sale progressivamente fino a superare il 35 per cento per i redditi più alti, con riduzioni marginali attorno a 1-2 punti indotti dalla riforma. Le aliquote marginali si riducono lievemente fino ai 28 mila euro (per l'effetto combinato dell'incremento nella no tax area e della riduzione dell'aliquota formale al 23 per cento), eccetto che attorno ai 15 mila euro dove la riduzione dell'aliquota al 23 per cento, non ha ancora effetti rilevanti in termini di riduzione dell'imposta dovuta e quindi non compensa la riduzione dell'imposta a 15 mila dovuta all'incremento della no tax area.

Sopra i 28 mila euro, dove non cambia l'aliquota formale di imposta, le aliquote marginali restano invece inalterate. In particolare, resta inalterato il "salto" nelle aliquote marginali in corrispondenza dei livelli di 25 mila e soprattutto di 35 mila euro di RAL quando la decontribuzione si riduce o si annulla del tutto. A 35 mila euro l'aliquota marginale raggiunge il 285 per cento, che significa che l'incremento della RAL (qui assunto di 500 euro) verrebbe più che assorbito dagli aumenti nelle contribuzioni da pagare. Questo andamento genera un disincentivo sull'offerta di lavoro, perché quando le aliquote marginali effettive sono alte, gli individui tendono a lavorare di meno o a ridurre l'intensità del lavoro, oppure decidono di non lavorare affatto: in alcune

fasce di reddito l'incidenza delle aliquote marginali effettive è così pesante da scoraggiare le persone dal cercarsi un'occupazione o dall'aumentare il numero di ore lavorate e il proprio reddito lordo, perché il guadagno verrebbe completamente eroso dalla combinazione di maggiori imposte e minori benefici fiscali.⁷⁰

Per maggiore chiarezza la figura riporta l'andamento delle aliquote marginali per vari livelli della RAL nel 2024. Sono evidenti i salti nelle aliquote marginali per i livelli di RAL indicati in precedenza.

Figura 3.4: Aliquote marginali effettive nel 2024



Fonte: elaborazione OCPI

⁷⁰ Si veda «Fisco, la giungla delle aliquote marginali effettive», Ufficio Valutazioni Impatto – Senato della Repubblica, luglio 2017.

3.4 Considerazioni sulla riforma

In base alle analisi proposte, possiamo quindi dire che si fa fatica a considerare l'intervento del governo per il 2024 come una "riforma" importante dell'Irpef. Intanto perché è temporaneo e certo non semplifica la vita ai contribuenti, costringendoli a un doppio conteggio per i redditi 2024. Inoltre, qualunque effetto di incentivo ci si possa aspettare da un simile intervento, il fatto che sia temporaneo ne diminuisce ulteriormente gli effetti. Ma anche se fosse confermato in futuro, l'intervento è limitato soprattutto perché non affronta i problemi fondamentali del tributo, cioè la forte erosione della sua base imponibile.

Quello che la riforma fa è di ridurre lievemente l'onere di imposta, con i vantaggi maggiori concentrati nella fascia tra i 28.000 e i 50.000 (i 260 euro di riduzione di imposta). Considerando invece congiuntamente anche la fiscalizzazione dei contributi sociali a carico dei lavoratori, l'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 busta paga dei dipendenti. Ma restano inalterati i forti salti che l'intervento produce sulle aliquote marginali effettive di imposta che possono disincentivare l'offerta di lavoro. Inoltre, si tratta di interventi molto costosi, 4,2 miliardi per il taglio dell'Irpef e oltre 10 miliardi per la fiscalizzazione dei

contributi per il solo 2024. Saranno difficili da confermare in futuro, vista l'esigenza di contenere il debito.⁷¹

⁷¹ BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., «La riforma (temporanea) dell'IRPEF», *Osservatorio CPI*, 3 novembre 2023

CAPITOLO 4

GLI INTERVENTI SULL'IRES: UN'ANALISI DELLA LORO EFFICACIA

4.1 Come cambia l'IRES

La revisione dell'IRES è indicata nell'articolo 6 della Legge Delega, il quale reca i principi e i criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti. È prevista l'introduzione di un'aliquota agevolata IRES, da affiancare a quella ordinaria del 24 per cento, attualmente vigente. È importante ricordare che il sistema di imposizione dell'IRES è legato alla Direttiva dell'Unione europea del 14 dicembre 2022, che prevede una tassa minima globale⁷² (Global Minimum Tax) non inferiore al 15% del reddito in capo alla società capogruppo o, in alcuni casi, alle subholding dei gruppi che hanno conseguito ricavi consolidati pari almeno a 750 milioni di euro in almeno due dei quattro esercizi precedenti.

Stando ai dati del rapporto OCSE "Corporate tax statistics"⁷³ del 17 novembre 2022, la media delle aliquote d'imposta sui redditi d'impresa dei Paesi OCSE risulta diminuita, tra il 2000 e il 2020, dal 28% al 21%, mentre in

⁷² Si veda la Direttiva (UE) 2022/2523 DEL CONSIGLIO del 14 dicembre 2022 intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione

⁷³ Si veda OECD (2023), *Corporate Tax Statistics 2023*, OECD Publishing, Parigi

Italia – dove si considera anche l'IRAP – l'aliquota d'imposta sui redditi d'impresa risulta pari al 27,9 per cento.

Sarà possibile usufruire dell'aliquota agevolata IRES in presenza di due requisiti che dovranno necessariamente coesistere:

- L'utile, corrispondente al reddito agevolato, non deve essere distribuito ai soci
- Una somma corrispondente all'utile trattenuto deve essere investita, nel biennio successivo, in investimenti innovativi e nuova occupazione

Questa duplice condizione non può che essere valutata con favore, in quanto va a premiare le imprese che ricapitalizzano e impiegano le somme accantonate per il miglioramento dell'impresa. Contestualmente, però, la presenza dei due requisiti rischia di costituire anche il lato debole dell'incentivo, qualora il meccanismo applicativo si riveli eccessivamente complesso e farraginoso da monitorare.

La prima condizione è finalizzata a favorire la patrimonializzazione delle imprese per ridurre lo squilibrio esistente tra capitale di rischio e capitale di debito.

La seconda condizione prevede che una somma corrispondente – in tutto o in parte – al reddito debba essere impiegata, entro il secondo periodo

d'imposta successivo, in investimenti, con particolare riferimento a quelli "qualificati", e in nuove assunzioni di dipendenti. Come viene precisato nella Relazione illustrativa al Disegno di Legge Delega⁷⁴, la finalità della misura è quella di favorire la competitività delle imprese, aumentando l'attrattività per gli investitori, anche esteri, e incrementando la base occupazionale.

In quest'ottica, sarà particolarmente importante l'identificazione degli investimenti "qualificati" che daranno accesso alla fruizione dell'aliquota ridotta IRES.

Manca, infatti, nella Legge Delega un'indicazione su cosa debba intendersi per investimenti "qualificati". Verosimilmente, saranno da considerarsi "qualificati" gli investimenti effettuati dalle imprese in settori connessi allo sviluppo e all'innovazione, quali, ad esempio, gli investimenti in ricerca e sviluppo, quelli in beni immateriali o in industria 4.0 e in transizione 4.0.⁷⁵

Gli investimenti devono essere operati entro i due periodi d'imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito assoggettato a imposizione con l'aliquota ridotta. Il legislatore delegato dovrà, quindi, precisare il momento in cui gli investimenti si intendono effettuati, nonché le conseguenze derivanti dal mancato raggiungimento, ovvero dal superamento, dell'importo corrispondente al reddito complessivo netto. Nell'ambito delle

⁷⁴ Si veda Delega al governo per la riforma fiscale – Relazione illustrativa

⁷⁵ Si veda «La nuova IRES a due aliquote», *Il Fisco semplice*, Confcommercio, 2023

nuove assunzioni di dipendenti si ritiene che saranno privilegiate quelle a tempo indeterminato e riguardanti particolari categorie che necessitano di maggiore tutela quali, ad esempio, le persone con disabilità e i soggetti che non possono più fruire del reddito di cittadinanza.

Sarà necessario, infine, un riordino ed una razionalizzazione dei diversi incentivi fiscali e dei crediti d'imposta⁷⁶ alle imprese attualmente previsti, in quanto gli incentivi potrebbero essere in parte assorbiti dal diverso meccanismo agevolativo dell'aliquota IRES ridotta.

Al riguardo, si evidenzia che la Legge Delega prevede, espressamente, una razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese, in coordinamento proprio con il meccanismo della doppia aliquota IRES, oltre che in considerazione dei meccanismi di tassazione minima contemplati dalla Direttiva dell'Unione europea che, come detto – a partire dal 1° gennaio 2024 – istituirà la “Global Minimum Tax”.

4.2 L'efficacia degli interventi sull'IRES: un'analisi comparativa

Nel momento in cui scriviamo questo elaborato, il governo non ha ancora provveduto a chiarire se effettivamente verrà introdotta un'aliquota agevolata per l'IRES né a quanto ammonterà. Per analizzare dunque un

⁷⁶ Il credito d'imposta è un diritto di credito di cui è titolare il contribuente nei confronti dell'ente impositore. Questa situazione giuridica soggettiva, dunque, si inquadra in un rapporto obbligatorio regolato dalle norme di diritto tributario, in cui il creditore è il soggetto passivo d'imposta ed il debitore è l'ente impositore.

eventuale impatto di questa riforma, possiamo esaminare gli effetti di politiche fiscali di questo tipo. Ci riferiamo a politiche di incentivi fiscali (come riduzioni di aliquote o crediti d'imposta) per favorire investimenti e nuove assunzioni.

Andremo a valutare l'efficacia di questo tipo di politiche grazie ad uno studio condotto dall'Istituto Nazionale per l'Analisi delle Politiche Pubbliche (INAPP) nel 2021.⁷⁷ Si analizzeranno gli interventi normativi attuati dalle Leggi di Stabilità 2017 e 2021 sui temi relativi alle misure di incentivazione fiscale agli investimenti (riduzione delle imposte sui profitti, ammortamento accelerato e credito di imposta) e alle decontribuzioni a sostegno all'occupazione. Si tratta, in sintesi di schemi incentivanti che intervengono con un effetto non solo di sostegno, ma anche come stimolo alla crescita economica, con lo stesso obiettivo che si è posto il governo nell'attuale riforma fiscale. Si valuteranno inoltre empiricamente l'effetto degli incentivi alle imprese sugli investimenti e sull'occupazione; l'efficacia della politica e l'esistenza di una maggiore complementarità o causalità tra investimenti ed esiti delle imprese, cioè la capacità degli incentivi agli investimenti a rappresentare uno stimolo all'occupazione.⁷⁸

⁷⁷ Si veda TESAURO G., «Il ruolo degli incentivi fiscali alle imprese su investimenti e lavoro», *INAPP*, giugno 2021

⁷⁸ Si veda BRUNETTI I., MARTINO M. E., RICCI A., «Evaluating hiring incentives: Evidence from Italian firms», *Working paper INAPP n. 52*, luglio 2020

Gli incentivi esaminati nella ricerca sono stati prima introdotti con la Legge di Stabilità del 2017 e poi modificati nella Legge di Stabilità del 2021 e sono i seguenti:

- Iper ammortamento: supervalutazione del 250 per cento degli investimenti in beni materiali, nuovi dispositivi e tecnologie abilitanti la trasformazione in chiave 4.0⁷⁹, acquistati o in leasing, per tutti i titolari di reddito di impresa con sede fiscale in Italia;
- Super ammortamento 140 per cento: è applicabile da tutte le aziende che investono in beni strumentali strettamente inerenti al core business aziendale (reddito di impresa; reddito da lavoro autonomo) e anche per i soggetti che si avvalgono del regime dei minimi (ma non del regime forfettario);
- Nuova Sabatini: l'agevolazione messa a disposizione dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy con l'obiettivo di facilitare l'accesso al credito delle imprese e accrescere la competitività del sistema produttivo del Paese. L'agevolazione sostiene gli investimenti per acquistare o acquisire in leasing macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso

⁷⁹ Ci si riferisce alla transizione verso Industria 4.0, ovvero la propensione dell'odierna automazione industriale a inserire alcune nuove tecnologie produttive per migliorare le condizioni di lavoro, creare nuovi modelli di business, aumentare la produttività degli impianti e migliorare la qualità dei prodotti

produttivo e hardware, nonché software e tecnologie digitali. Possono beneficiare dell'agevolazione le micro, piccole e medie imprese (PMI), di qualsiasi settore merceologico;

- Credito di imposta per investimenti in R&S: beneficiarie sono tutte le imprese che realizzano investimenti in Ricerca e Sviluppo, indipendentemente dal fatturato, dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile;
- Garanzia giovani: è diretto a fronteggiare il fenomeno della disoccupazione giovanile attraverso misure volte a favorire la formazione e l'inserimento nel mercato del lavoro di giovani 16-29 anni non inseriti in percorsi di studio o formazione. È un incentivo (sgravio contributivo) erogato a tutti i datori di lavoro privati per assunzioni fatte a partire da gennaio 2017;
- Incentivo occupazione sud: esonero contributivo fino a 8.060 euro annui di cui beneficiano le imprese delle regioni “meno sviluppate” (Basilicata, Calabria, Campania, Puglia e Sicilia) o “in transizione” (Abruzzo, Molise e Sardegna), per assunzioni nel 2017;
- Esonero contributivo sistema duale: esonero contributivo fino a 3.250 euro annui, previsto per le assunzioni a tempo

indeterminato, anche apprendistato, di giovani effettuate nel corso del 2017 e 2018;

- Incentivo (contratto) apprendistato: sconti contributivi per le assunzioni a contratto di apprendistato;

Come possiamo notare gli incentivi sono molteplici e sono atti a favorire sia gli investimenti che le nuove assunzioni. A questo punto è importante comprendere se e in quale misura l'attuazione di politiche industriali e per il lavoro basate essenzialmente su meccanismi di incentivazione fiscale si sia rivelata una strategia efficace. I dati su cui sono state sviluppate le analisi sono quelli della Rilevazione su Imprese e Lavoro (RIL), condotta nel 2018 dall'Istituto Nazionale per l'Analisi delle Politiche Pubbliche (INAPP) su un campione rappresentativo di circa 30.000 imprese italiane operanti nel settore privato extra-agricolo.⁸⁰

Per quanto riguarda le politiche relative all'occupazione, va detto che prima dell'introduzione degli incentivi circa il 39 per cento delle imprese aveva assunto almeno un lavoratore con contratto alle dipendenze, mentre solo l'8 per cento aveva utilizzato qualche forma di incentivo fiscale per le assunzioni.

Limitando l'attenzione al gruppo di aziende che assumono grazie alla disponibilità di un incentivo, vediamo che la maggior parte di esse fa ricorso

⁸⁰ Si veda inoltre BRUNETTI I., RICCI A., «After Covid-19 policies for inclusive labor market: Evaluating the Youth Guarantee Programme», *INAPP*, dicembre 2020

al contratto di apprendistato per giovani (31 per cento), al programma Garanzia Giovani (23 per cento) e al Bonus occupazione Sud (19 per cento). Mentre percentuali minori si registrano per il bonus per assunzione di individui ultracinquantenni (12,6 per cento) e di donne (6,8 per cento) fino a registrare un'incidenza marginale per il contratto di apprendistato di primo livello (sistema duale) per alternanza scuola-lavoro (1,9 per cento).

Esaminando l'efficacia dei vari incentivi per l'occupazione, emerge un dato positivo: circa il 41 per cento delle imprese dichiara che la disponibilità di uno stimolo fiscale ha modificato la decisione di assumere, che non si sarebbe infatti presa in assenza dell'incentivo. In realtà questo stesso dato potrebbe essere letto "al contrario", rivelando che circa il 59 per cento delle aziende italiane percettrici di un vantaggio fiscale avrebbe comunque assunto anche in assenza degli incentivi.

Tabella 4.1: Incidenza media % imprese che hanno assunto grazie agli incentivi (fra quelle che ne hanno fatto uso)

Numero di dipendenti	Efficacia incentivi assunzioni
0 -9	41.6
10 – 49	42.0
50 – 249	31.4
>= 250	30.1
Macroregione	
Nord-Ovest	22.4
Nord-Est	23.5
Centro	40.4
Sud e Isole	63.4
Settore	
Industria estrattiva, public utilities	9.9
Alimentari, legno, tabacco, altro	44.9
Manifattura, chimica, meccanica, altro	34.1
Costruzioni	43.3
Commercio, ristorazione, trasporto	49.9
Servizi alle imprese	31.1
Servizi sociali privati, istruzione, altro	34.6
TOTALE	40.8

Fonte: Dati RIL-INAPP 2018

Come mostrato dalla tabella 4.1, le imprese che hanno beneficiato meno degli incentivi fiscali finalizzati al lavoro sono state quelle con un numero di dipendenti maggiore o uguale a 250 e che sono situate nella zona nord-ovest del paese. Possiamo quindi affermare che, a beneficiare meno degli incentivi, sono proprio le imprese di grandi dimensioni e con una maggiore propensione all'innovazione. Per quanto riguarda i settori di appartenenza si evince come a

beneficiare maggiormente degli incentivi sono le imprese operanti nel settore del commercio, alimentare e delle costruzioni.

Tabella 4.2: Incidenza media % imprese che hanno investito grazie agli incentivi (fra quelle che ne hanno fatto uso)

Numero di dipendenti	Efficacia incentivi investimenti
0 -9	32.9
10 – 49	48.8
50 – 249	42.1
>= 250	32.3
Macroregione	
Nord-Ovest	38.5
Nord-Est	36.3
Centro	38.0
Sud e Isole	49.1
Settore	
Industria estrattiva, public utilities	37.6
Alimentari, legno, tabacco, altro	43.9
Manifattura, chimica, meccanica, altro	53.1
Costruzioni	40.1
Commercio, ristorazione, trasporto	37.4
Servizi alle imprese	22.6
Servizi sociali privati, istruzione, altro	28.3
TOTALE	39.3

Fonte: Dati RIL-INAPP 2018

Per ciò che concerne gli incentivi agli investimenti, l'analisi replica lo stesso esercizio, arrivando a conclusioni analoghe. Nel 2017, circa il 30% delle imprese con almeno 1 dipendente aveva effettuato qualche forma di investimento mentre circa il 10,4% aveva usufruito di qualche schema di incentivazione fiscale per acquisire nuovi beni materiali ed immateriali. All'interno del sottogruppo di imprese che dichiara di aver realizzato investimenti grazie alle decontribuzioni e agli incentivi fiscali, si osserva

come la misura di maggiore successo sia stata di gran lunga il Super-ammortamento (64 per cento), seguita dalla “Nuova Sabatini” (17 per cento) e dal credito di imposta per spese incrementalmente in R&S (18 per cento). Gli interventi specifici per agevolare la transizione verso il paradigma competitivo della quarta rivoluzione industriale – iper-ammortamento, Patent Box, Start-up – hanno avuto invece una minore diffusione.

In modo quasi speculare a quanto visto per le politiche attive, anche nel caso degli schemi di incentivazione fiscale per investimenti l’efficacia si attesta intorno al 39 per cento: ancora una volta quindi oltre il 60 per cento delle imprese avrebbe operato comunque nella direzione di ampliare la propria capacità produttiva e innovativa indipendentemente dalla possibilità di usufruire di agevolazioni fiscali.

4.3 Considerazioni finali

Le evidenze empiriche sembrano coerenti nel suggerire che una strategia di politica economica basata esclusivamente su schemi di incentivazione che non alterano in modo significativo i nodi strutturali dell’economia, rischia di esercitare un effetto contenuto e di breve periodo sulle potenzialità di crescita produttiva e occupazionale.

Un incentivo anche di un certo peso può non essere decisivo nel determinare un investimento perché esso riduce il costo del medesimo, ma la funzione macroeconomica degli investimenti non tiene conto solo del grado di profittabilità. Possono incidere in misura sostanziale anche la liquidità dell'impresa, la domanda del prodotto, la presenza di infrastrutture adeguate e altro ancora. Dal punto di vista dell'Erario l'incentivo è un costo di mancato gettito che diventa ingiustificato nel caso degli investimenti che si sarebbero effettuati anche in assenza dell'incentivo. Lungo il medesimo tipo di ragionamento, ci si può talvolta domandare se a fronte di un determinato risultato, per esempio la spesa per R&S delle imprese, non sarebbe stato meglio procedere con altri strumenti.⁸¹

L'IRES, come le consimili imposte sui redditi delle persone giuridiche, è necessaria in quanto i canali di finanziamento della spesa pubblica non possono essere ridotti al prelievo sui redditi da lavoro e sui consumi (ed eventualmente, sui patrimoni), ma è anche giustificabile come strumento della politica economica rivolta alle imprese. A seconda delle cangianti situazioni complessive rilevano le aliquote, la determinazione dell'imponibile e le loro variazioni congiunturali e settoriali. Se tutto questo porta alla scomparsa della tassazione si rinuncia ad avvalersi dello strumento.

⁸¹ Ci si riferisce ai sussidi, come nel caso dei vaccini anti Covid, e regolamentazione nella forma dei brevetti, i quali, peraltro sono criticabili in quanto possono essere di ostacolo alla diffusione delle innovazioni; si veda Stiglitz e Greenwald, «Creare una società dell'apprendimento» Einaudi, 2018

Come abbiamo visto dall'analisi proposta dall'INAPP, solo il 38 per cento circa delle imprese ha cambiato le proprie decisioni di investimento grazie agli incentivi. Un numero fin troppo piccolo, se si pensa alle conseguenze di mancato gettito che potrebbe generare una riduzione dell'aliquota IRES. Possiamo inoltre affermare che, un investimento che sia stato effettuato soltanto in virtù dell'incentivo fiscale rappresenta una deviazione da quello che avrebbe deciso autonomamente il mercato e, quindi, un allontanamento dall'ottimo. In altri termini, investimenti "drogati" dal dato fiscale possono essere di cattiva qualità. Non tutti, ma molti degli incentivi in atto sono il frutto di una scelta tra settori compiuta dall'operatore pubblico in modi irrazionali. L'ideale, invece, sarebbe non disturbare il mercato e porre tutti sullo stesso piano.

Vale un'importante distinzione anche a seconda che l'incentivo si connetta con la spesa effettuata dal contribuente o che si sostanzi in una riduzione (fino alla scomparsa) dell'aliquota. I tempi di reazione dell'impresa sono ragionevolmente diversi: più rapidi nel primo caso, meno nel secondo. La forma più frequente di incentivo legato alla spesa è l'ammortamento accelerato, che determina una riduzione del costo del capitale. Un'agevolazione di questo tipo per l'impresa che investe rappresenta, nel momento della decisione, un calo d'imposta certo. Ciò che, probabilmente,

non può dirsi con uguale nettezza per l'incentivo congegnato come riduzione dell'imposta futura, che magari può non esplicitarsi per mancanza di profitti tassabili.⁸²

La delega fiscale prospetta anche una riduzione d'imposta se parte del profitto (già realizzato) venisse utilizzato per incrementare l'occupazione. Il dosaggio di input lavoro e input capitale rientra nelle più tipiche prerogative e capacità degli imprenditori. A parità di favore fiscale, un conto è procedere ad un investimento materiale e immateriale, cosa diversa accrescere l'organico, ovvero, affrontare un costo che si protrae nel tempo. Uno sconto sull'IRES in cambio di assunzioni potrebbe essere inteso come un incoraggiamento a rinunciare alla distribuzione di utili, ma non in cambio di un rafforzamento patrimoniale della società, bensì come contributo a risolvere il problema generale della disoccupazione. L'incentivo dovrebbe essere consistente e, però, a quel punto ci si dovrebbe domandare se l'operatore pubblico a sostegno dell'occupazione non possa avvalersi di altri e meno costosi strumenti.⁸³

⁸² Si veda MAFFINI G., XING J., DEVEREUX P. M., «The Impact of Investment Incentives: Evidence from UK Corporation Tax Returns», *American Economic Journal: Economic Policy*, 2019

⁸³ Si veda OSCULATI F., «Sconti IRES per nuove assunzioni. Un punto della delega fiscale da valutare, con prudenza», *IPSOA*, 20 maggio 2023

CAPITOLO 5

L'IRAP E LA SUA GRADUALE ABOLIZIONE

5.1 Gli interventi sull'IRAP previsti dalla legge delega

La riforma fiscale definisce l'intervento in materia di IRAP nell'articolo 8, nel primo comma si legge *«procedere al graduale superamento dell'imposta, con priorità per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, e istituire una sovrimposta, determinata secondo le medesime regole dell'IRES, con l'esclusione del riporto delle perdite⁸⁴, ovvero secondo regole particolari per gli enti non commerciali, con invarianza del carico fiscale, assicurando alle regioni un gettito in misura equivalente a quello attuale, da ripartire tra le stesse sulla base dei criteri vigenti in materia di IRAP»⁸⁵.*

Come detto nel capitolo 1 di questo elaborato, l'IRAP concorre al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale (SSN), ed è proprio questo aspetto che risulta essere molto delicato per il Governo nel momento in cui si andrà ad attuare un'abrogazione della seguente imposta. Al comma 1 lettera

⁸⁴ La perdita fiscale nell'IRES può essere computata in diminuzione del reddito di periodi successivi senza limiti temporali ma nei limiti dell'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza (art. 84, comma 1 del TUIR): questo significa che rimane l'obbligo di assolvere l'imposta su almeno il 20% del reddito imponibile prodotto in ciascun periodo d'imposta successivo al conseguimento della perdita fiscale. Conseguentemente, la quota di perdita che non ha potuto trovare compensazione con il reddito del periodo successivo può essere utilizzata a riduzione degli imponibili dei periodi successivi, nel limite dell'80% di ciascuno di essi ma senza più vincoli di carattere temporale.

⁸⁵ Si veda Legge 9/08/2023 n.111

b) della riforma, viene infatti esplicitato come l'abolizione dell'imposta dovrà *«garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario e il gettito in misura equivalente per le regioni che presentano squilibri di bilancio sanitario o sono sottoposte a piani di rientro i quali, in base alla legislazione vigente, comportano l'applicazione, anche automatica, di aliquote dell'IRAP maggiori di quelle minime»*.

Viene infine sottolineato come, gli interventi normativi precedentemente elencati, non devono generare aggravii di alcun tipo sui redditi di lavoro dipendente e di pensione. In sostanza, le aliquote IRPEF e relative addizionali non subiranno variazioni per effetto dell'abolizione dell'IRAP.

5.2 L'evoluzione normativa dell'imposta: aspetti positivi e criticità

Sin dalla sua introduzione nel 1997⁸⁶, l'IRAP ha subito diverse modifiche e i dibattiti su una sua eventuale abolizione si sono susseguiti nel tempo.

Secondo il progetto originario l'IRAP mirava al valore aggiunto netto, determinato per sottrazione, prodotto sul territorio di una data regione. Quale aspetto peculiare di tale imposta, vi è il momento in cui concretamente viene

⁸⁶ d.lgs. n. 446 del 1997

applicata la tassazione: non in capo al percettore, a distribuzione del reddito avvenuta, ma in capo all'impresa, una volta che detti redditi si sono formati.

L'aliquota ordinaria originariamente prevista era pari al 4,25 per cento (ridotta al 3,9 per cento dal 2007), con aliquote maggiori previste per alcuni particolari settori (banche, assicurazioni, servizi a rete) e inferiori in altri settori, quale ad esempio quello agricolo. Le regioni avevano il potere di variare l'aliquota (entro certi limiti statali) nonché la possibilità di differenziare le singole aliquote per singoli settori di attività e per tipologie di soggetti passivi.

L'IRAP era parte di una più ampia riforma volta al perseguimento della neutralità dei tributi rispetto alle scelte di imprese e risparmiatori. La base imponibile molto estesa era volta ad assicurare l'imparzialità nelle scelte finanziarie e di impiego dei fattori produttivi delle imprese, nonché, un fondamentale mezzo di finanza autonoma delle singole regioni, in un periodo politicamente orientato a favorire il decentramento amministrativo. La scelta di base, che condusse alla categorizzazione di tale imposta quale regionale, fu quella di configurare l'imposta quale simile ai prelievi ispirati al criterio del beneficio⁸⁷, supponendo che anche le imprese dovessero contribuire alla compensazione dei costi per i beni pubblici di cui si avvalgono, in particolare con riferimento ai territori ove il valore aggiunto si genera.

⁸⁷ Del principio del beneficio si è parlato nel capitolo 1 di questo elaborato

L'impostazione originaria si caratterizzava per alcuni elementi certamente positivi, come la semplificazione del sistema tributario, la cancellazione di numerose voci di prelievo fiscale (tra cui contributi sanitari, ILOR e ICIAP)⁸⁸ e la loro sostituzione con un'imposizione ad estesa base imponibile, soggetta ad aliquota relativamente contenuta e, comunque, ampiamente modulabile.

L'introduzione dell'IRAP ha dato un ruolo centrale all'autonomia tributaria regionale, elemento fondamentale del sistema di finanziamento territoriale, permettendo una discreta modulabilità delle aliquote rispetto alla situazione economica regionale di riferimento e garantendo quindi alle regioni una tutela contro l'eccessiva imprevedibilità delle entrate. Infatti, le regioni avevano assunto un ruolo centrale nelle politiche di sviluppo territoriale, nate dal progressivo decentramento di competenze, e tali nuove prerogative implicavano la disponibilità di uno strumento fiscale utilizzabile, al margine, a supporto delle diverse strategie messe in campo e, comunque, a copertura di voci di spesa non solo sanitarie. È proprio in tale rinnovata ottica che la fiscalità in capo alle imprese rappresentava uno strumento appropriato per

⁸⁸ L'introduzione dell'IRAP sostituì diversi tributi, tra cui l'ILOR (imposta locale sui redditi); l'ICIAP (imposta comunale per l'esercizio di imprese arti e professioni); l'imposta sul patrimonio netto delle imprese; la tassa di concessione governativa sulla partita Iva; il contributo per il servizio sanitario nazionale (tassa della salute); i contributi per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi; il contributo per l'assistenza di malattia ai pensionati, la tassa di concessione comunale e la TOSAP (tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche)

rendere effettiva la più ampia autonomia regionale nel disegno di politiche di sviluppo⁸⁹.

Tutti i sopra esposti aspetti positivi, tuttavia, non hanno influito sull'accettazione di buon grado di tale nuova imposta, che fin da subito ha goduto di un consenso molto limitato. Tale insofferenza nei confronti dell'IRAP si spiega a causa di una serie di incomprensioni dovute alla sua indubbia atipicità e per una serie di contestazioni mosse dal settore imprenditoriale. In concreto, essa ha prodotto uno spostamento del prelievo fiscale dal lavoro al capitale, tenuto conto della sua neutralità, mentre i contributi sanitari previamente previsti incidono direttamente sul lavoro. Tale meccanismo l'ha resa particolarmente odiata dalle imprese, che la percepivano come una concreta riduzione del rendimento del capitale da loro investito. Esse denunciavano altresì problemi di liquidità generati dall'imposta in presenza di perdite d'esercizio⁹⁰. Inoltre, le aziende l'hanno interpretata come un'imposta gravante direttamente sull'impresa, e non come relativa al complesso dei redditi, e di conseguenza hanno ritenuto contraddittorio il suo impiego per finanziare servizi alla persona, come le prestazioni sanitarie.

⁸⁹ AMBROSANIO M. F., «La breve stagione dell'autonomia regionale», *Lavoce.info*, 2005

⁹⁰ L'IRAP, avendo una base imponibile molto più ampia dei profitti, costringe una fetta di imprese a pagare imposte anche se registrano una perdita, aggravando di fatto la posizione di aziende già in difficoltà

Sotto un profilo ancor più specifico e tecnico, alcuni studi empirici hanno posto in luce la regressività⁹¹ dell'imposta, che tende a pregiudicare maggiormente le imprese di minori dimensioni⁹². Secondo queste analisi, l'imposta produrrebbe un aumento dell'aliquota effettiva nelle fasi economiche recessive, gravando sulle PMI che utilizzano molta forza lavoro e recando quindi maggior danno economico alle imprese che non effettuano licenziamenti.

Il rilievo maggiormente negativo posto in luce dalla dottrina è stato tuttavia l'effetto negativo prodotto dall'imposta sul cuneo fiscale, con conseguente danno all'occupazione lavorativa⁹³. A tal proposito, dobbiamo ricordare che l'IRAP, già nella sua conformazione originaria, presentava una separazione tra lavoro e capitale: mentre per il capitale erano deducibili gli ammortamenti, il lavoro vedeva la tassazione anche dei contributi assistenziali e previdenziali, sopportando quindi un maggior peso dell'imposta. A tal proposito una soluzione poteva essere l'inclusione degli ammortamenti nell'imponibile IRAP⁹⁴ o, in alternativa, l'esclusione da tale imponibile della componente contributiva sul lavoro, come poi avvenne successivamente⁹⁵.

⁹¹ Il concetto di regressività dell'imposta è stato esaminato nel capitolo 1

⁹² PANTEGHINI P., PARISI M. L., «L'Irap funesta che strozza le imprese», *Lavoce.info*, 7 marzo 2013

⁹³ CAROTTI F., RUOCCO A., «L'Irap e il costo del lavoro: una proposta», *CSC Working Paper n. 53.*, 2004

⁹⁴ CONVENEVOLE R., «Il nodo IRAP: tra equità del prelievo e sviluppo delle imprese esportatrici» *Ufficio Studi Agenzia delle Entrate*, giugno 2005

⁹⁵ GIANNINI S., GUERRA M. C., «La via degli interventi selettivi» *Lavoce.info*, 25 luglio 2005

Sin dalla sua iniziale introduzione, quindi, l'IRAP era ritenuta gravosa soprattutto per la sua componente penalizzante sul fronte del costo del lavoro.

A tale situazione si tentò di porre rimedio nel periodo 2011 – 2015 con provvedimenti volti a conseguire una diminuzione del costo del lavoro, che analizzeremo nel paragrafo successivo.

Tra gli ulteriori aspetti negativi analizzati dalla dottrina economica, vi sono sicuramente quelli inerenti la natura dell'imposta e la sua incidenza effettiva: secondo alcuni studi infatti l'imposta si traslerebbe in avanti⁹⁶ e sul piano territoriale darebbe luogo a fenomeni di esportazione dell'imposta, penalizzanti maggiormente per le regioni del Sud importatrici. Sulla base di tale deduzione venne formulata la proposta di abolizione "settoriale" dell'IRAP, con riferimento alle sole imprese manifatturiere⁹⁷. Si contestò altresì l'effetto benefico dell'IRAP quale ottima imposta regionale ideale per la concreta attuazione del decentramento, e ciò in ragione della base imponibile notevolmente difforme da regione a regione (più di quanto avviene per IRPEF e IVA), della sua attitudine (data la possibilità, pur limitata, di variazione a livello regionale dell'aliquota in diminuzione o in aumento) a

⁹⁶ La traslazione dell'imposta è quel processo attraverso il quale coloro che sono tenuti legalmente al pagamento dell'imposta (contribuenti di diritto) trasferiscono in tutto o in parte l'onere ad altri soggetti (contribuenti di fatto), in virtù della variazione del livello dei prezzi generata dall'introduzione dell'imposta stessa. Nella fattispecie, si parla di «traslazione in avanti» dell'imposta quando l'imposta che colpisce il produttore, provocando una restrizione dell'offerta, viene trasferita al consumatore attraverso un aumento del prezzo del bene tassato

⁹⁷ Si veda a tal proposito la proposta SVIMEZ del 2014, approfondita poi da PICA F., e successivamente da BISES B.

favorire forme non volute di concorrenza fiscale tra regioni, della sua difficoltà di gestione ed inquadramento a livello regionale (in particolare, nel caso di imprese con impianti produttivi localizzati in più regioni), e della possibilità del prodursi di fenomeni di «esportazione dell'imposta», cioè la possibilità che attraverso la traslazione dell'imposta sui prezzi, l'IRAP sia esportata sui residenti di altre regioni. Tale critica riguardava principalmente la prospettiva regionale dell'IRAP più che la sua esistenza, infatti, tra le varie proposte di modifica, si pensò anche ad una sua applicazione a livello nazionale, come tributo erariale.

5.3 La progressiva erosione della base imponibile

Le contestazioni all'IRAP, nei vent'anni passati dalla sua istituzione, assunsero molte volte sembianze di proposte che ne hanno richiesto la radicale soppressione (anni 2001 e 2008), come anche nel 2005-2006 in occasione del rischio di censura europea per supposta violazione della normativa in materia di IVA⁹⁸. Tra le suddette criticità, diffusamente riportate nel precedente capitolo, quella maggiormente presa in considerazione negli anni fu l'incidenza dell'imposta quale componente del cuneo di imposta sul lavoro. Tale problematica venne affrontata, a partire dalla metà degli anni 2000, con una serie di interventi diretti modificativi della disciplina, culminati

⁹⁸ BORDIGNON M., «L'Irap funesta», *Lavoce.info*, 25 aprile 2005

con la Legge di Stabilità emendata dal Governo Renzi nel 2015, che prevedeva la completa esclusione del costo del lavoro a tempo indeterminato dalla base imponibile⁹⁹. È bene notare come tale criticità fosse stata notata già nei lavori preparatori alla introduzione dell'IRAP, in particolare nei documenti della commissione di studio sull'applicazione dell'IRAP, ove si evidenziava la necessità che la scelta a favore della stessa permanesse coerente con l'intento di ridurre il carico fiscale precedente¹⁰⁰. In allora si calcolava, tentando di prevedere gli effetti dell'introduzione dell'Irap, che l'aliquota totale incidente, sommando contributi sanitari a carico del datore di lavoro e del dipendente, nella situazione precedente il 1997, fosse pari al 10,6 per cento, mentre l'introduzione dell'Irap l'avrebbe ridotta al 5,2 per cento.

Negli anni successivi, anche a causa di ulteriori mutamenti del sistema macroeconomico totalmente indipendenti dall'introduzione dell'imposta, vennero a sommarsi le proteste di coloro che ritenevano l'IRAP deleteria per una corretta e fluida dinamica della domanda-offerta nel mercato del lavoro, con le rimostranze presentate dai soggetti passivi, specie se piccole imprese, circa il versamento dell'imposta anche in caso di perdite d'esercizio¹⁰¹. La generale congiuntura economica negativa a livello mondiale e nazionale, e la

⁹⁹ Legge 190/2014 detta anche Legge di Stabilità, entrata in vigore il 01/01/2015

¹⁰⁰ Commissione Gallo, Camera dei Deputati, 1996

¹⁰¹ PANTEGHINI P., PARISI M. L., «L'Irap funesta che strozza le imprese», *Lavoce.info*, 7 marzo 2013

resistenza sociale del mondo imprenditoriale, hanno contribuito in maniera significativa ad un ridimensionamento di tale imposta.

A partire dal 2007, gli interventi governativi sulla determinazione dell'imponibile (deducibilità dei contributi sociali, deduzioni forfettarie per i lavoratori a tempo indeterminato e per i neo assunti) hanno iniziato a incidere in maniera sempre più rilevante sulla componente lavoro. Le riduzioni di base imponibile previste a livello nazionale si sommavano poi a quelle deliberate a livello regionale, oltre alla contestuale diminuzione, nel medesimo periodo, dell'aliquota implicita¹⁰² sulle imprese¹⁰³. In un'ottica politica volta a non inficiare totalmente l'incidenza di tale imposta sui bilanci, l'alleggerimento del cuneo fiscale sul lavoro avrebbe poi dovuto attuarsi attraverso alleggerimenti dell'IRPEF per i redditi più bassi. Come già anticipato, nel 2015 venne decisa l'esclusione completa del costo del lavoro per dipendenti a tempo indeterminato (anche se unita dall'aumento delle aliquote dell'imposta, che vengono riportate ai livelli del periodo d'imposta 2013), determinando il culmine del progressivo processo di erosione della base imponibile IRAP, iniziato poco dopo la sua introduzione. Peraltro, secondo un rapporto dell'Ufficio Parlamentare di Bilancio del 2014, l'impatto sulla diminuzione del cuneo fiscale risultò molto limitato.

¹⁰² Dell'aliquota implicita si è trattato nel capitolo 3

¹⁰³ CRESPI F., DI MAJO A., PAZIENZA M. G., «Le riforme dell'imposizione diretta sulle imprese Italiane», *Economia dei Servizi*, vol. 8, n. 2, pp. 109-126, 2013

Venne però intaccata anche la caratteristica neutralità dell'imposta, propria della fase introduttiva, progressivamente erosa con ripetuti interventi a favore del fattore produttivo lavoro. Gli emendamenti apportati alla disciplina IRAP hanno infatti allontanato la base imponibile dall'approssimazione iniziale del valore aggiunto netto, avvicinandola alla misura dell'utile d'esercizio (cui si sommano gli interessi passivi). L'IRAP resta un'imposta neutrale rispetto alle scelte di finanziamento, ma non più rispetto alla scelta fra differenti fattori produttivi, gravando ora in via esclusiva sul fattore capitale. L'odierna impostazione dell'IRAP, connotata da deducibilità del costo del lavoro e indeducibilità degli interessi passivi, ha assunto concretamente i lineamenti della Comprehensive Business Income Tax (CBIT) proposta nel 1992 dal Tesoro americano come forma di tassazione delle imprese. Mentre l'IRAP è un'imposta sul valore aggiunto tipo prodotto netto, la CBIT è un'imposta sul reddito operativo, cioè sul rendimento del capitale investito e sul profitto; con l'IRAP la CBIT condivide sia la neutralità in termini di scelte di finanziamento, sia l'impatto distorsivo sulle scelte di investimento¹⁰⁴.

Il consolidato indebolimento della base imponibile IRAP, come era prevedibile, ha comportato conseguenze rilevanti sulla finanza regionale, sotto molti profili: in primo luogo, l'indebolimento dell'IRAP ha come

¹⁰⁴ LONGOBARDI E., *Economia Tributaria*, McGrawHill, terza edizione, 2017

conseguenza una rilevante diminuzione del grado di autonomia fiscale delle regioni, depauperandole in maniera assai consistente del proprio gettito tributario; la riduzione della base imponibile rende meno incisivi gli interventi a favore di particolari settori produttivi o categorie di contribuenti; inoltre, l'erosione della base imponibile comporta evidenti problemi di disparità tra le regioni più o meno abbienti, poiché le attività produttive a maggior intensità di capitale sono in maggioranza collocate nella parte centro settentrionale del paese. Da ultimo, la suddivisione tra le regioni della base imponibile IRAP delle imprese multi-impianto risulta più ardua, in quanto l'esclusione del costo del lavoro ha fatto venir meno il riferimento precedentemente adottato, ovvero le retribuzioni del personale.

5.4 Analisi delle possibili alternative di modifica dell'imposta

Stando a quanto scritto nei punti principali della Legge Delega, si punterà al graduale superamento dell'IRAP. Ovviamente, per «graduato superamento» non si intende l'abolizione totale dell'imposta, dato che, come spiegato nei capitoli precedenti, il gettito prodotto dall'IRAP va a finanziare il sistema sanitario nazionale, e un taglio netto dell'imposta porterebbe ad una mancanza di gettito non sostenibile. L'obiettivo del Governo è la sostituzione

dell'IRAP con una sovrainposta, determinata con le stesse regole vigenti in materia IRES.

Nel corso di questo paragrafo andremo quindi ad analizzare gli effetti della sostituzione dell'IRAP con una sovrainposta sulla falsa riga dell'IRES.

L'introduzione di un'addizionale IRES comporterebbe un incremento molto consistente dell'aliquota dell'imposta sulle società, scaricando inoltre sui soli profitti anche il gettito che oggi deriva dalla tassazione degli interessi passivi, aumentando così l'incentivo all'indebitamento da parte delle imprese¹⁰⁵. Il recupero della perdita delle entrate IRAP con un aumento dell'IRES sarebbe di buon auspicio se si vuole puntare alla semplificazione del sistema tributario, ma non incrementerebbe né la produttività né la competitività delle aziende.

Un'altra ragione importante da considerare è quella connessa alla distribuzione territoriale della produzione che, in un sistema sanitario federale, consente di far rimanere le risorse economiche dell'IRAP nell'area geografica che le ha generate, alimentando questo legame tra valore della produzione e sostenimento della sanità. È proprio questo principio di territorialità che renderebbe complesso, in caso di una sua abolizione, la redistribuzione delle entrate dell'IRES per regione di produzione.

¹⁰⁵ Questo perché, se il gettito che prima derivava da una tassazione degli interessi, viene ora recuperato tassando i profitti, alle imprese converrebbe indebitarsi.

La Figura 5.1 riporta la distribuzione delle società di capitali per area geografica. Si evince la difformità nella distribuzione per regione.

Figura 5.1: Distribuzione del numero di società di capitali per area geografica. Dati 2020



Fonte:

https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/public/v_4_0_0/contenuti/analisi_dati_2020_ires.pdf?d=1615465800

Inoltre per comprendere meglio e rimarcare le differenze tra regioni riportiamo i dati riguardanti la diversa compartecipazione di esse al gettito dell'IRAP e dell'IRES.

Tabella 5.1: Confronto gettito IRAP – IRES per Regione. Anno d'imposta 2020.

Regione	Totale IRAP	Totale IRES
Piemonte	1.210.181	1.292.779
Valle d'Aosta	49.795	19.883
Lombardia	4.501.869	7.203.852
Liguria	380.703	332.308
Trentino Alto Adige (P.A. Trento)	193.421	192.382
Trentino Alto Adige (P.A. Bolzano)	270.226	318.961
Veneto	1.485.788	2.243.630
Friuli Venezia Giulia	378.826	384.684
Emilia Romagna	1.497.215	1.812.640
Toscana	1.050.008	1.121.287
Umbria	194.974	225.005
Marche	384.740	409.922
Lazio	7.813.647	2.479.876
Abruzzo	259.193	285.700
Molise	45.557	36.796
Campania	926.623	1.099.128
Puglia	599.693	612.673
Basilicata	90.034	75.143
Calabria	231.905	176.879
Sicilia	673.430	569.383
Sardegna	259.800	173.382
TOTALE	22.497.628	21.066.293

Fonte: https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/public/index.php?tree=2021BASCTOT020301

Dal confronto tra le due tabelle si evince che, l'abolizione dell'IRAP a carico dell'IRES porterebbe inevitabilmente un maggior prelievo in corrispondenza di alcune regioni rispetto ad altre a seconda della diversa composizione territoriale della base imponibile.

Come sappiamo, l'IRAP insiste sulle attività di produzione e di scambio di beni e l'IRES sulle imprese con personalità giuridica. È naturale osservare dalla Tabella 5.1 che entrambe le fiscalità hanno una distribuzione concentrata

territorialmente nelle aree economicamente più avanzate del paese o più popolate o dove risiedono le sedi fiscali delle imprese, in particolare Lombardia e Lazio.

Ma l’IRES accentua tale concentrazione territoriale rispetto all’Irap, che per la natura della base imponibile è distribuita in modo più omogeneo sul territorio nazionale. Dalla ripartizione dei diversi gettiti per regione si evidenzia che l’abolizione dell’Irap a carico dell’IRES aumenterebbe soprattutto le entrate di Lombardia e Lazio, e penalizzerebbe molte regioni meridionali quali la Campania, la Puglia e la Sicilia.

In base ai dati delle dichiarazioni fiscali per l’anno d’imposta 2020 l’IRAP netta dichiarata dai privati ammonta a 12,7 miliardi di euro a cui si aggiunge l’imposta pari a 9,7 miliardi di euro relativa all’attività istituzionale della Pubblica Amministrazione per un totale di circa 22,4 miliardi di euro. Il gettito è interamente attribuito alle regioni.

L’IRAP privata è al momento così ripartita tra i diversi tipi di soggetti:

Tabella 5.2: Gettito IRAP per tipologia di contribuente

Tipologia contribuenti	Totale imposta		
	Frequenza	Ammontare	Media
Persone fisiche	681.524	1.046.741	1,54
Societa' di persone	386.385	1.057.969	2,74
Societa' di capitali ed enti commerciali	643.801	10.457.842	16,24
Enti non commerciali	26.373	227.197	8,61
Amministrazioni pubbliche	19.959	9.707.879	486,39
TOTALE	1.758.042	22.497.628	12,80

Fonte: https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/public/index.php?tree=2021BASCTOT020301

L'IRAP dichiarata dalle società di capitali al 2020 ammonta dunque a circa 10,5 miliardi di euro, rappresentando il contributo maggiore.

Considerando che la base imponibile IRES dichiarata nel 2020 è di 88,4 miliardi di euro, per ottenere lo stesso gettito IRAP dalle Società di Capitali occorrerebbe introdurre un'addizionale IRES di 10,87 punti percentuali, comportando un passaggio ad una aliquota IRES di 34,87 per cento.

Inoltre la tassazione combinata di società (34,87 per cento) e dei soci (26 per cento sui dividendi) arriverebbe al 60,87 per cento, aliquota che favorirebbe quindi la scelta della forma giuridica di società di persone o ditta individuale, con una tassazione massima del 43 per cento (aliquota massima IRPEF).

La trasformazione dell'IRAP in un prelievo addizionale IRES, infatti, trasferirebbe, di fatto, interamente sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi¹⁰⁶.

Nel periodo d'imposta 2020, i contribuenti IRAP sono stati più di 3,3 milioni, contro gli 1,2 milioni dell'IRES. Le società di capitali contribuenti IRAP sono pari a 1,2 milioni. I restanti 2,1 milioni di contribuenti sono persone fisiche, società di persone, enti non commerciali e Amministrazioni Pubbliche, che non sono soggetti IRES. Quindi, se si decidesse di eliminare

¹⁰⁶ Audizione Confindustria, Atto Camera n.3343

l'IRAP e aumentare l'aliquota IRES per compensare la perdita di gettito IRAP, si trasferirebbe sulle società di capitali anche il gettito oggi riferibile a persone fisiche, società di persone, enti non commerciali che era pari, nell'anno di imposta 2020, a 2,3 miliardi¹⁰⁷.

In particolare, le società di capitali che sarebbero colpite sono quelle che pagano l'IRES. Le imprese del manifatturiero, per l'anno di imposta 2020, hanno assicurato il 30 per cento del gettito IRES, quelle di energia elettrica e gas il 20 per cento e gli istituti finanziari e assicurativi il 22 per cento. Le imprese di maggiori dimensioni (con oltre 40 milioni di volume d'affari) hanno versato circa il 30 per cento del gettito. Quindi il trasferimento dell'IRAP sull'IRES accrescerebbe il carico fiscale per complessivi 2,3 miliardi principalmente per le grandi imprese del manifatturiero e comporterebbe in generale la conseguenza di una elevata aliquota nominale IRES (molto al di sopra della media UE).

5.5 Considerazioni finali

Il superamento dell'IRAP è visto come un intervento che perseguirebbe gli obiettivi di semplificazione del sistema tributario auspicati dal Governo, con una conseguente riduzione dei costi di compliance e amministrativi.

¹⁰⁷ Stando ai dati delle dichiarazioni fiscali nel periodo d'imposta 2020 (ultimi disponibili) del Dipartimento delle Finanze.

La riforma fiscale non individua però esplicitamente le modalità con cui superare l'IRAP, né le fonti alternative di entrata per le Regioni, limitandosi a richiamare la necessità di preservare il finanziamento della sanità e di non gravare ulteriormente sui redditi di lavoro dipendente e di pensione. Ci si chiede dunque quale forma di finanziamento scegliere in alternativa all'IRAP per finanziare la Sanità, riflettendo sul fatto che, qualunque fosse la forma di finanziamento prescelta, andrebbe considerato l'impatto delle modifiche sul grado di autonomia tributaria delle Regioni, già in riduzione negli ultimi anni. La scelta va effettuata nell'ambito di un disegno più organico e coerente dell'intero assetto di finanza decentrata, anche alla luce del completamento del federalismo fiscale inserito quale riforma abilitante nel Piano Nazionale di Ripresa e di Resilienza.

La gradualità dell'abolizione dell'IRAP potrebbe essere più complicata da gestire rispetto a un'abolizione immediata, si ricorda infatti che l'IRAP è un'imposta devoluta alle Regioni e queste possono esercitare la propria autonomia finanziaria aumentando entro certi limiti l'aliquota. Secondo un intervento dell'ex presidente dell'Ufficio Parlamentare di Bilancio, Giuseppe Pisauo, *«Sia nel caso di sostituzione con una nuova imposta sia in quello di un aumento di un prelievo già esistente, dovrà essere consentito alle Regioni di ricostituire i propri spazi di autonomia finanziaria. La gradualità*

dell'abolizione dell'IRAP rende complesso anche il mantenimento degli attuali spazi di autonomia fiscale in alcune Regioni quasi del tutto esauriti».

Sono state analizzate nel precedente paragrafo le possibili soluzioni alla sua sostituzione descrivendo le caratteristiche e le criticità che si potrebbero incontrare. In particolare, stando al testo della riforma, si è evidenziato che la soluzione maggiormente indicata è quella relativa ad un incremento dell'IRES per compensare il mancato gettito IRAP ma questa non sarebbe coerente con l'obiettivo di una generale riduzione del carico fiscale, posto alla base della riforma fiscale, comportando inoltre un forte disincentivo ad investimenti provenienti dall'estero, trasferendo sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi.

La questione risulta pertanto ancora aperta e si auspica che nei prossimi mesi di lavoro la Commissione istituita per apportare le modifiche al sistema fiscale possa trovare la soluzione migliore che garantisca l'esistenza di un'imposta che risponda in maniera adeguata allo scopo per cui fu creata l'IRAP garantendo il sostegno della sanità pubblica senza aumentare il già gravoso carico fiscale delle imprese.

CONCLUSIONI

La Riforma fiscale presentata dal Governo Meloni si pone l'obiettivo di ridurre la complessità del sistema tributario italiano, riducendo inoltre il carico tributario (divenuto ormai insostenibile) per imprese e famiglie.

Nell'elaborato abbiamo analizzato gli interventi sulle principali imposte sul reddito, che rappresentano anche gran parte del gettito di cui beneficia lo Stato. In materia di IRPEF riscontriamo gli effetti più significativi: la riforma infatti è stata messa in atto con la Legge di bilancio 2024 e avrà effetto a partire da gennaio. Il primo problema di questo intervento è riscontrabile nella sua durata; una modifica di un'imposta importante come l'IRPEF necessita di essere strutturale e di lunga durata e non può, come nel caso di questa riforma, valere per un solo anno, vedendo soprattutto l'elevata onerosità della manovra e la necessità per lo Stato di contenere il livello già alto di debito pubblico.

Relativamente all'IRPEF possiamo affermare che la Riforma riduce di certo l'onere dell'imposta, soprattutto per i cittadini compresi nelle fasce medie di reddito ma è una riduzione che, seppur favorita dal taglio del cuneo fiscale, incide relativamente sulla ricchezza dei cittadini e anzi non affronta il problema dell'erosione della base imponibile.

Con riferimento ad IRES e IRAP il discorso può essere diverso ma i risultati sono gli stessi. La complessità della Riforma e la latitanza del

Governo hanno fatto sì che alcune di queste proposte non partissero neanche. In tema di imposizione sulle società ad esempio, sappiamo solamente che il progetto del Governo è quello di introdurre un'aliquota agevolata all'IRES con accesso condizionato per chi investe in nuove assunzioni o investimenti innovativi.

Al fine di comprendere un eventuale effetto della ristrutturazione IRES, ci siamo posti l'obiettivo di svolgere un'analisi sull'efficacia degli incentivi statali alle imprese, connessi con investimenti e nuove assunzioni. Dai dati analizzati possiamo dire che gli incentivi molto spesso non hanno sortito gli effetti desiderati, in quanto neanche il 38 per cento delle imprese hanno cambiato le proprie decisioni grazie alle agevolazioni previste dal Governo, che invece ha visto le proprie casse perdere una buona parte di gettito.

Trattamento simile è riservato all'IRAP: il Governo nella Legge delega ha posto come obiettivo sicuro il graduale superamento dell'imposta, con l'idea di sostituirla con una sovraimposta all'IRES. Non sappiamo dunque che aliquota avrà questa imposta addizionale né quali saranno i criteri di determinazione della base imponibile. Si è svolta allora un'analisi comparativa rispetto agli effetti dell'introduzione di un'addizionale all'IRES. come abbiamo visto dai dati raccolti, questa manovra creerebbe non pochi problemi: innanzitutto il superamento graduale dell'IRAP è un'operazione

molto difficile da portare a termine, inoltre questa porterebbe ad un incremento del carico fiscale per alcune categorie di imprese, risultando quindi contrastante con i principi che la stessa Riforma si è posta di perseguire.

In conclusione possiamo affermare che la Riforma fiscale varata dall'attuale Governo ci sembra in una fase embrionale e di difficile realizzazione, questo per due motivazioni: innanzitutto non è chiaro dove e come il Governo troverà le risorse finanziarie per l'attuazione della riforma, dato che viene specificato nel testo che gli interventi non dovranno gravare sulla finanza pubblica; in secondo luogo l'efficacia della riforma non raggiunge gli obiettivi prefissati, il carico fiscale viene ridotto solo marginalmente e il sistema tributario non giova di una così evidente semplificazione.

BIBLIOGRAFIA

LIBRI

LONGOBARDI E., *Economia tributaria*, Mc-Graw Hill, Milano, 2017.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, UTET, Milano, 2017.

ARTICOLI DI RIVISTA

ALBERTI P. «Due regimi agevolati accanto all’IRES ordinaria», *il Quotidiano del Commercialista*, 13 luglio 2023.

ALBERTI P., GHIO C. «Revisione dell’IRPEF secondo il principio di progressività», *il Quotidiano del Commercialista*, 16 agosto 2023.

AMBROSANIO M. F., «La breve stagione dell’autonomia regionale», *Lavoce.info*, 2005.

BORDIGNON M., «L’Irap funesta», *Lavoce.info*, 25 aprile 2005.

BORDIGNON M., CAPACCI A., VIRGADAMO L., «La riforma (temporanea) dell’IRPEF», *Osservatorio CPI*, 3 novembre 2023.

BORDIGNON M., RIZZO L., «Nello sgravio non è tutto oro quel che luccica», *Lavoce.info*, 28 luglio 2023.

BRUNETTI I., MARTINO M. E., RICCI A., «Evaluating hiring incentives: Evidence from Italian firms», *Working paper INAPP n. 52*, luglio 2020.

BRUNETTI I., RICCI A., «After Covid-19 policies for inclusive labor market: Evaluating the Youth Guarantee Programme», *INAPP*, dicembre 2020.

CAROTTI F., RUOCCO A., «L'Irap e il costo del lavoro: una proposta», *CSC Working Paper n. 53.*, 2004.

CONVENEVOLE R., «Il nodo IRAP: tra equità del prelievo e sviluppo delle imprese esportatrici» *Ufficio Studi Agenzia delle Entrate*, giugno 2005.

CRESPI F., DI MAJO A., PAZIENZA M. G., «Le riforme dell'imposizione diretta sulle imprese Italiane», *Economia dei Servizi*, vol. 8, n. 2, pp. 109-126, 2013.

DE STEFANI L. «Testi unici entro 12 mesi e riforma fiscale entro 24 mesi», *Guida alla riforma fiscale, Il Sole 24 Ore*, Settembre 2023.

FANTINATI L. e PELIZZARI A. «Delega fiscale: gli aspetti rilevanti tra dialogo e semplificazione», *Il Sole 24 Ore*, 13 ottobre 2023.

GIANNINI S., GUERRA M. C., «La via degli interventi selettivi» *Lavoce.info*, 25 luglio 2005.

GIANNINI S., PELLEGRINO S e ZANARDI A. «Intervento sull'Irpef: limitato e temporaneo», *Lavoce.info*, 20 ottobre 2023.

MAFFINI G., XING J., DEVEREUX P. M., «The Impact of Investment Incentives: Evidence from UK Corporation Tax Returns», *American Economic Journal: Economic Policy*, 2019.

MORINA G., MORINA T., «Semplificazione, si spera sia la volta buona», *Guida alla riforma fiscale, Il Sole 24 Ore*, Settembre 2023.

OSCOLATI F., «Sconti IRES per nuove assunzioni. Un punto della delega fiscale da valutare, con prudenza», *IPSOA*, 20 maggio 2023.

PANTEGHINI P., PARISI M. L., «L'Irap funesta che strozza le imprese», *Lavoce.info*, 7 marzo 2013.

SCACCO A. C., «Gli effetti della riforma fiscale sul reddito da lavoro dipendente», *Il Sole 24 Ore – Guida alla riforma fiscale*, settembre 2023.

SILVESTRO D. «Nuova imposta sostitutiva su straordinari, tredicesime e premi di produttività», *Il Quotidiano del Commercialista*, 19 agosto 2023.

TESAURO G., «Il ruolo degli incentivi fiscali alle imprese su investimenti e lavoro», *INAPP*, giugno 2021.

ATTI GIURISPRUDENZIALI

Art. 25 TUIR, Titolo I, capo II

Art. 49 TUIR, Titolo I, capo IV

Art. 55 TUIR, Titolo I, capo VI

Art. 6 Legge 111/2023

Art. 6 TUIR, Titolo I, capo I

Art. 8 Legge 111/2023

Art. 83 TUIR, Titolo II, capo II

Audizione Confindustria, atto camera n. 3343

Circ. n. 4/E del 18 febbraio 2022

Commissione Gallo, Camera dei Deputati, 1996

Corte cost., 23 marzo 1960, n. 12

Corte cost., 24 luglio 1986, n. 212

Corte cost., 8 ottobre 2012 n. 223

Cost. art. 53, comma 1

Cost. art. 53, comma 2

Cost. art. 76

D.L. 24 aprile 2014, n.66, art. 1

D.L. 5 febbraio 2020, n. 3, art.

D.lgs. n. 446 del 1997

D.lgs., 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2

D.lgs., 15 dicembre 1997, n. 446, art. 5

Direttiva (UE) 2022/2523

L. 190/2014

OECD (2023), *Corporate Tax Statistics 2023*, OECD Publishing, Parigi

Provvedimento 11 settembre 2023 della Camera dei deputati

SITOGRAFIA

www.finanze.gov.it

www.eutekne.it

www.ilsole24ore.com

www.lavoce.info

www.senato.it

www.camera.it