

Roma

00187|Piazza dei Santi Apostoli 66
Tel. +39 06 88803800
segreteria.roma@leoassociati.it

Milano

20129|Viale Bianca Maria 24
Tel. +39 02 087246000
segreteria.milano@leoassociati.it

Trento

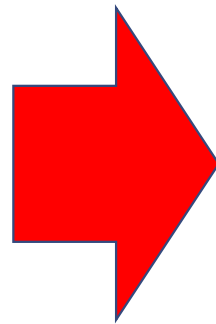
38121|Viale del Brennero 139
Tel. +39 04 611412179
segreteria.trento@leoassociati.it

La nuova IRPEF: dalla riforma fiscale alla Legge di bilancio 2022

Prof. Avv. Maurizio Leo
21 gennaio 2022

La riforma IRPEF nella Legge di bilancio 2022 - Premessa

- La legge 30 dicembre 2021, n. 234 («*Legge di bilancio 2022*») prevede (commi 2 e 3 dell'art. 1), alcune modifiche alla disciplina IRPEF.
- Tali interventi costituiscono un'anticipazione, almeno parziale, di quanto dovrebbe, poi, essere previsto dalla prossima riforma fiscale, già oggetto di un apposito disegno di legge delega al Governo, attualmente in lavorazione in sede parlamentare (atto della Camera dei Deputati n. 3343, presentato il 29 ottobre 2021).



Nelle successive *slide*, nella prima parte, si ripercorreranno le modifiche alla disciplina IRPEF apportate dalla Legge di bilancio 2022, con un'analisi dell'impatto pratico delle stesse in termini di convenienza.

La seconda parte sarà dedicata a ulteriori proposte di maggior dettaglio per la prossima riforma dell'imposizione personale.

La riforma fiscale in termini generale

- La riforma fiscale, oggetto del disegno di legge delega al Governo e che dovrà essere attuata mediante l’emanazione di appositi decreti legislativi, è tra le **azioni chiave** individuate nel **Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)** per dare risposta alle debolezze strutturali dell’Italia e parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee.

Gli obiettivi fondamentali della delega al Governo per la revisione del sistema fiscale, in conformità a quanto contenuto nel PNRR, sono:

- ✓ la **crescita dell’economia**, attraverso l’aumento dell’efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall’impiego dei fattori di produzione;
- ✓ la **razionalizzazione e semplificazione del sistema** tributario, preservandone la progressività, da attuare anche attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l’eliminazione dei c.d. “micro-tributi”, con gettito trascurabile per l’Erario;
- ✓ il **contrasto** all’evasione fiscale.

La riforma dell'IRPEF nella delega fiscale (1/2)

Con specifico riferimento al sistema di imposizione personale sui redditi, l'art. 2 del disegno di legge delega fissa i seguenti principi e criteri direttivi:

- ✓ progressiva evoluzione del sistema attuale verso un **modello di tassazione duale**, che preveda l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione sia sui redditi derivanti dall'impiego del capitale, sia sui redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo svolte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'IRES.

In particolare, la riforma dell'IRPEF deve essere rivolta:

- alla **graduale riduzione delle aliquote medie effettive**, per incentivare l'offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro da parte dei giovani e dei secondi percettori di reddito, nonché per promuovere l'attività imprenditoriale e l'emersione degli imponibili;
- alla riduzione graduale delle variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive;
- al **riordino delle deduzioni e delle detrazioni**, tenendo conto della loro finalità e dei loro effetti sul piano dell'equità e dell'efficienza dell'imposta (cd. *tax expenditures*);
- all'armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio, al fine di contenere gli spazi di elusione che si possono venire a creare.

La riforma IRPEF nella delega fiscale (2/2)

Art. 2. (Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi)

«1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il Governo osserva, oltre ai principi e criteri direttivi generali fissati dal medesimo articolo 1, anche i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema di imposizione personale sui redditi:

a) progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale che preveda:

1) l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, e ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società (IRES);

2) l'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) ai redditi diversi da quelli di cui al numero 1) della presente lettera e la sua revisione secondo i principi indicati dalla lettera b);

b) revisione dell'IRPEF finalizzata a garantire che sia rispettato il principio di progressività e a:

1) ridurre gradualmente le aliquote medie effettive derivanti dall'applicazione dell'IRPEF anche al fine di incentivare l'offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro, con particolare riferimento ai giovani e ai secondi percettori di reddito, nonché l'attività imprenditoriale e l'emersione degli imponibili;

2) ridurre gradualmente le variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive derivanti dall'applicazione dell'IRPEF;

c) riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, tenendo conto della loro finalità e dei loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta;

d) armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio, tenendo conto dell'obiettivo di contenere gli spazi di elusione dell'imposta.

2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, lettera b), si intendono per aliquote medie e marginali effettive quelle derivanti dall'applicazione dell'IRPEF senza tenere conto né dei regimi sostitutivi né delle detrazioni diverse da quelle per tipo di reddito.

3. All'attuazione delle disposizioni di delega di cui al comma 1, lettera b), del presente articolo si provvede nei limiti delle risorse di cui all'articolo 10, comma 2, della presente legge».

Sintesi degli interventi contenuti nella Legge di bilancio 2022 in sintesi

Sintesi degli interventi contenuti nella Legge di bilancio 2022 in sintesi

In attuazione dei suddetti principi, al fine di anticipare una parte della prevista riforma fiscale e allo scopo di ridurre il cd. “cuneo fiscale”, l’art. 1, commi 2 e 3, della Legge di bilancio 2022 prevede, dunque:

- la rimodulazione degli scaglioni di reddito imponibile e delle aliquote applicabili, di cui all’art. 11, comma 1, del TUIR, che vengono ridotte da 5 a 4;
- la modifica delle detrazioni d’imposta per tipologie reddituali, di cui all’art. 13 del TUIR;
- la modifica del “trattamento integrativo della retribuzione” (“bonus di 100 euro al mese”).

In base ai suddetti interventi è prevista una riduzione di imposizione fiscale derivante dall’IRPEF di circa 7 miliardi di euro annui a regime.

Decorrenza delle nuove disposizioni

- Le nuove disposizioni entrano in vigore dal 1° gennaio 2022 e, dunque, si applicheranno a decorrere dal periodo d'imposta 2022 (modello 730/2023 o REDDITI PF 2023).
 - Per il periodo d'imposta 2021 (modello 730/2022 o REDDITI PF 2022), pertanto, restano applicabili le precedenti disposizioni.

N.B.

*Principio di
cassa
allargato*

Ai sensi degli artt. 51, comma 1, secondo periodo, e 52 del TUIR, gli emolumenti di lavoro dipendente e assimilati riferiti all'anno precedente e corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo rientrano nel reddito dell'anno precedente (c.d. "*Principio di cassa allargato*").

Pertanto, le nuove disposizioni previste dalla Legge di bilancio 2022 si applicano agli emolumenti e ai compensi, relativi al 2021, corrisposti dal 13 gennaio 2022.

- Le nuove disposizioni in materia di IRPEF sono, pertanto, già applicabili in sede di effettuazione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati relativi al periodo d'imposta 2022, ai sensi degli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973.

I nuovi scaglioni IRPEF (1/2)

- ✓ Ai sensi del nuovo art. 11, comma 1, del TUIR, le aliquote IRPEF si riducono da 5 a 4, così articolate:
 - fino a 15.000,00 euro → 23%;
 - oltre 15.000,00 euro e fino a 28.000,00 euro → 25%;
 - oltre 28.000,00 euro e fino a 50.000,00 euro → 35%;
 - oltre 50.000,00 euro → 43%.

- ✓ Le «vecchie» aliquote IRPEF erano così articolate:
 - fino a 15.000,00 euro → 23%;
 - oltre 15.000,00 euro e fino a 28.000,00 euro → 27%;
 - oltre 28.000,00 euro e fino a 55.000,00 euro → 38%;
 - oltre 55.000,00 euro e fino a 75.000,00 euro → 41%;
 - oltre 75.000,00 euro → 43%.

Sostanzialmente, quindi, l'intervento sulle aliquote è volto ad agevolare i redditi medi, limitando i vantaggi per i titolari di redditi imponibili IRPEF più elevati.

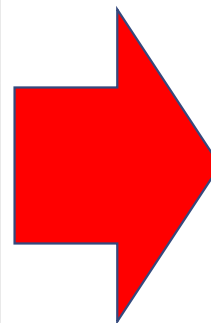
N.B. → Bisogna poi considerare che per valutare l'effettivo livello di imposizione non bisogna considerare solo gli scaglioni e le aliquote di cui all'art. 11, comma 1, del TUIR, che generano l'imposta "lorda" sul reddito complessivo imponibile, **ma anche le detrazioni d'imposta per tipologie reddituali**, le quali hanno un'incidenza proporzionalmente superiore per i redditi più bassi e diminuiscono progressivamente all'aumentare del reddito, per poi annullarsi al raggiungimento di una determinata soglia.

I nuovi scaglioni IRPEF (2/2)

Fino al 2021		Dal 2022	
Scaglioni di reddito imponibile (in euro)	Aliquota	Scaglioni di reddito imponibile (in euro)	Aliquota
Fino a 15.000	23%	Fino a 15.000	23%
Oltre 15.000 e fino a 28.000	27%	Oltre 15.000 e fino a 28.000	25%
Oltre 28.000 e fino a 55.000	38%	Oltre 28.000 e fino a 50.000	35%
Oltre 55.000 e fino a 75.000	41%	Oltre 50.000	43%
Oltre 75.000	43%	-	

Esempi di variazioni IRPEF lorda

Reddito imponibile	Imposta lorda 2021	Imposta lorda 2022	Variazione
1.000	230	230	0
3.000	690	690	0
6.000	1.380	1.380	0
9.000	2.070	2.070	0
12.000	2.760	2.760	0
15.000	3.450	3.450	0
18.000	4.260	4.200	-60
20.000	4.800	4.700	-100
21.000	5.070	4.950	-120
24.000	5.880	5.700	-180
25.000	6.150	5.950	-200
27.000	6.690	6.450	-240
30.000	7.720	7.400	-320
33.000	8.860	8.450	-410
35.000	9.620	9.150	-470
36.000	10.000	9.500	-500
39.000	11.140	10.550	-590
40.000	11.520	10.900	-620
42.000	12.280	11.600	-680
45.000	13.420	12.650	-770
48.000	14.560	13.700	-860
50.000	15.320	14.400	-920
51.000	15.700	14.830	-870
54.000	16.840	16.120	-720
55.000	17.220	16.550	-670
60.000	19.270	18.700	-570
65.000	21.320	20.850	-470
70.000	23.370	23.000	-370
75.000	25.420	25.150	-270
80.000	27.570	27.300	-270
90.000	31.870	31.600	-270
100.000	36.170	35.900	-270
120.000	44.770	44.500	-270
150.000	57.670	57.400	-270
200.000	79.170	78.900	-270
300.000	122.170	121.900	-270
500.000	208.170	207.900	-270
1.000.000	423.170	422.900	-270
2.000.000	853.170	852.900	-270



- ✓ fino a 15.000,00 euro di reddito imponibile non vi sono variazioni;
- ✓ per redditi imponibili superiori a 15.000,00 euro e fino a 50.000,00 euro vi è un risparmio d'imposta crescente, fino al livello massimo di 920,00 euro;
- ✓ per redditi imponibili superiori a 50.000,00 euro e fino a 75.000,00 euro vi è un risparmio d'imposta decrescente fino ad un minimo di 270,00 euro;
- ✓ per redditi imponibili superiori a 75.000,00 euro vi è un risparmio d'imposta fisso di 270,00 euro.

Modifiche alle detrazioni d'imposta per tipologie reddituali

- L'art. 1, comma 2, lett. b), della Legge di bilancio 2022 modifica le detrazioni d'imposta per tipologie reddituali, di cui all'art. 13 del TUIR, mantenendo la precedente suddivisione relativa:
 - ai redditi di lavoro **dipendente** (art. 49 del TUIR) - escluse le pensioni - e ad alcuni redditi **assimilati**, ai sensi dell'art. 50, comma 1, del TUIR, quali compensi dei soci di cooperative, borse di studio e assegni di formazione professionale, co.co.co, compensi dei sacerdoti.
 - ai redditi derivanti da **pensioni**;
 - ai redditi derivanti dagli **assegni periodici percepiti dal coniuge** separato o divorziato (anch'essi costituenti per il percipiente redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. l) del TUIR, ma assoggettati ad un regime particolare ai fini delle detrazioni d'imposta);
 - ai redditi di lavoro **autonomo** (art. 53 del TUIR), ai redditi d'impresa in **contabilità semplificata** (art. 66 del TUIR) e ad alcuni redditi **diversi** (art. 67, comma 1, lett. i) e lett. l), TUIR, quali i redditi derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere).

Anche le nuove detrazioni d'imposta sono parametrize al reddito complessivo del contribuente, fino ad annullarsi oltre una determinata soglia.

Detrazioni per redditi di lavoro dipendente e alcuni redditi assimilati (art. 13, comma 1, TUIR)

- Per effetto della nuova lett. a) dell'art. 13, comma 1 del TUIR, se il reddito complessivo del contribuente **non supera 15.000,00 euro**, spetta una detrazione dall'IRPEF lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a 1.880,00 euro.
 - La detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro/anno.
 - I suddetti importi delle detrazioni rimangono invariati, ma diventano applicabili fino a 15.000,00 euro di reddito complessivo, mentre in precedenza il limite era fissato a 8.000,00 euro.

- Fra **15.000 e 28.000 euro**, spetta una detrazione dall'IRPEF lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, di 1.910,00 euro (**in precedenza era di 978,00 euro**), aumentata del prodotto tra 1.190,00 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e 13.000,00 euro.
- In pratica, bisogna applicare la seguente formula:

$$\frac{1.910,00 + 1.190,00 \times \frac{28.000,00 - \text{reddito complessivo}}{13.000,00}}$$

- Fra **28.000 e 50.000 euro (il limite precedente era 55.000 euro)**, spetta una detrazione dall'IRPEF lorda di 1.910,00 euro (**in precedenza era di 978,00 euro**), per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000,00 euro. In pratica, bisogna applicare la seguente formula:

$$\frac{1.910,00 \times \frac{50.000,00 - \text{reddito complessivo}}{22.000,00}}$$

Detrazioni per redditi di lavoro dipendente e alcuni redditi assimilati (art. 13, comma 1, TUIR)

Fino al 2021		Dal 2022	
Reddito complessivo	Detrazione	Reddito complessivo	Detrazione
Fino a 8.000 euro	1.880 euro Detrazione minima di 690 euro o 1.380 euro (rapporti di lavoro a tempo determinato)	Fino a 15.000 euro	1.880 euro Detrazione minima di 690 euro o 1.380 euro (rapporti di lavoro a tempo determinato)
Oltre 8.000 e fino a 28.000 euro	$978 + 902 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 20.000]$	Oltre 15.000 e fino a 28.000 euro	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000]$ + 65 euro se reddito complessivo oltre 25.000 e fino a 28.000 euro
Oltre 28.000 e fino a 55.000 euro	$978 \times [(55.000 - \text{reddito complessivo}) / 27.000]$ + ulteriore detrazione ex art. 2 del DL 3/2020 se reddito complessivo oltre 28.000 e fino a 40.000 euro	Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	$1.910 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$ + 65 euro se reddito complessivo oltre 28.000 e fino a 35.000 euro
Oltre 55.000 euro	-	Oltre 50.000 euro	-

Detrazioni di imposta per i pensionati (art. 13, comma 3, TUIR)

- Per effetto della nuova lett. a) dell'art. 13, comma 3, del TUIR, se il reddito complessivo del pensionato non supera 8.500,00 euro, spetta una detrazione dall'IRPEF lorda, rapportata al periodo di pensione nell'anno, pari a 1.955,00 euro.
- L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 713,00 euro.
- Rispetto a prima della Legge di bilancio 2022:
 - ✓ il limite di reddito complessivo viene incrementato da 8.000,00 a 8.500,00 euro;
 - ✓ l'importo della detrazione aumenta da 1.880,00 euro a 1.955,00 euro;
 - ✓ rimane invece invariato l'importo minimo della detrazione di 713,00 euro.

In pratica, per i pensionati con un reddito complessivo più basso viene incrementata la c.d. “*no tax area*”, in quanto la nuova detrazione di 1.955,00 euro corrisponde all'imposta lorda dovuta sul reddito complessivo di 8.500,00 euro (23%), annullando quindi il relativo carico fiscale.

Detrazioni di imposta per i pensionati (art. 13, comma 3, TUIR)

Fino al 2021		Dal 2022	
Reddito complessivo	Detrazione	Reddito complessivo	Detrazione
Fino a 8.000 euro	1.880 euro Detrazione minima di 713 euro	Fino a 8.500 euro	1.955 euro Detrazione minima di 713 euro
Oltre 8.000 e fino a 15.000 euro	$1.297 + 583 \times [(15.000 - \text{reddito complessivo}) / 7.000]$	Oltre 8.500 e fino a 28.000 euro	$700 + 1.255 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 19.500]$ + 50 euro se reddito complessivo oltre 25.000 e fino a 28.000 euro
Oltre 15.000 e fino a 55.000 euro	$1.297 \times [(55.000 - \text{reddito complessivo}) / 40.000]$	Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	$700 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$ + 50 euro se reddito complessivo oltre 28.000 e fino a 29.000 euro
Oltre 55.000 euro	-	Oltre 50.000 euro	-

Detrazioni per altri redditi assimilati, per i redditi di lavoro autonomo, d'impresa minore e alcuni redditi diversi (art. 13, comma 5, TUIR)

- Ai sensi della nuova lett. a) dell'art. 13, comma 5, del TUIR, se il reddito complessivo del contribuente **non supera 5.500,00 euro**, spetta una detrazione IRPEF lorda di 1.265,00 euro.
- Rispetto alla precedente disciplina:
 - ✓ il limite di reddito complessivo viene elevato da 4.800,00 a 5.500,00 euro;
 - ✓ la detrazione prevista viene incrementata da 1.104,00 a 1.265,00 euro.

In pratica, anche per i contribuenti in esame viene incrementata la c.d. “no tax area”, in quanto la nuova detrazione di 1.265,00 euro corrisponde all'imposta lorda dovuta sul reddito complessivo di 5.500,00 euro (23%), annullando quindi il relativo carico fiscale.

- Fra **5.500 e 28.000 euro**, spetta una detrazione dall'IRPEF lorda di 500 euro, aumentata del prodotto tra 765 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e 22.500,00 euro.
- In pratica, bisogna applicare la seguente formula:

$$\frac{500,00 + 765,00 \times \frac{28.000,00 - \text{reddito complessivo}}{13.000,00}}{13.000,00}$$

- Fra **28.000 e 50.000 euro (il limite precedente era 55.000 euro)**, spetta una detrazione dall'IRPEF lorda di 500,00 euro, per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000,00 euro. In pratica, bisogna applicare la seguente formula:

$$\frac{500,00 \times \frac{50.000,00 - \text{reddito complessivo}}{22.000,00}}{22.000,00}$$

Detrazioni per altri redditi assimilati, per i redditi di lavoro autonomo, d'impresa minore e alcuni redditi diversi (art. 13, comma 5, TUIR)

Fino al 2021		Dal 2022	
Reddito complessivo	Detrazione	Reddito complessivo	Detrazione
Fino a 4.800 euro	1.104 euro	Fino a 5.500 euro	1.265 euro
Oltre 4.800 e fino a 55.000 euro	$1.104 \times [(55.000 - \text{reddito complessivo}) / 50.200]$	Oltre 5.500 e fino a 28.000 euro	$500 + 765 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.500]$ + 50 euro se reddito complessivo oltre 11.000 e fino a 17.000 euro
		Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	$500 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
Oltre 55.000 euro	-	Oltre 50.000 euro	-

Modifica delle detrazioni d'imposta per i figli a carico

- Nell'ambito della riforma dell'IRPEF prevista dalla legge di bilancio 2022, occorre tenere conto anche delle modifiche che interverranno nella disciplina delle detrazioni per i figli a carico, di cui all'art. 12 del TUIR, a seguito dell'applicazione a regime dell'**assegno unico e universale per i figli, dal 1° marzo 2022**.
- L'assegno unico, tra l'altro, sostituisce gli assegni per il nucleo familiare, il bonus bebè, il premio alla nascita, le altre detrazioni dell'art. 12 del TUIR.
- Nessuna novità è invece prevista per le detrazioni IRPEF relative al coniuge e agli altri familiari a carico diversi dai figli.
- A seguito dell'applicazione a regime dell'Assegno Unico per i figli:
 - ✓ le detrazioni per i figli a carico (art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR), sono applicabili solo con riferimento ai figli a carico di età pari o superiore a 21 anni;
 - ✓ sono abrogate le disposizioni dell'art. 12 del TUIR che prevedono una maggiorazione della detrazione per i figli a carico con meno di 3 anni di età, in quanto si applica solo l'assegno unico e universale;
 - ✓ sono abrogate le disposizioni dell'art. 12 del TUIR che prevedono una maggiorazione della detrazione in caso di almeno 4 figli a carico
- Nessuna novità è prevista in relazione al limite di reddito per poter essere considerati familiari fiscalmente a carico, ai sensi dell'art. 12 del TUIR.
- I figli sono quindi considerati fiscalmente a carico, con spettanza delle detrazioni d'imposta di cui all'art. 12 del TUIR nei limiti sopra indicati, se possiedono un reddito complessivo annuo, al lordo degli oneri deducibili, non superiore a:
 - 4.000,00 euro, in relazione ai figli di età non superiore a 24 anni;
 - 2.840,51 euro, in relazione ai figli di età superiore a 24 anni.

Modifiche al trattamento integrativo della retribuzione

- Per effetto degli artt. 1 e 3 del DL 5 febbraio 2020, n. 3, a decorrere dal 1° luglio 2020 il “bonus IRPEF” di cui all’art. 13, comma *1-bis* del TUIR (c.d. “bonus Renzi”) è stato abrogato e sostituito da un “*trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati*” (c.d. “bonus Conte”).
- Per effetto delle modifiche apportate dall’art. 1, comma 3 lett. a) n. 1 della Legge di bilancio 2022, il limite di reddito complessivo per poter beneficiare del “trattamento integrativo della retribuzione” viene ridotto, in generale, da 28.000,00 a 15.000,00 euro, in modo da coordinarla con il nuovo sistema di scaglioni di reddito, aliquote e detrazioni d’imposta.
- Anche il “trattamento integrativo della retribuzione” riguarda i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente ai sensi dell’art. 49 del TUIR (escluse le pensioni) e/o di alcuni redditi assimilati al lavoro dipendente, così come il precedente “bonus Renzi” e le detrazioni d’imposta di cui all’art. 13, comma 1, del TUIR.

La riforma dell'IRPEF – Altre proposte

L'attuale sistema IRPEF

- Un sistema fiscale, come il nostro, che, a parità di reddito, distingue tra le persone e la loro fonte di reddito (lavoratori autonomi, lavoratori dipendenti, titolari di patrimoni) è semplicemente ingiusto, perché è contrario al buon senso, prima ancora che ai precetti costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva.
- Salvaguardare l'**equità orizzontale del prelievo** deve, pertanto, essere una priorità della prossima riforma fiscale.
- La riduzione del numero delle aliquote dell'IRPEF e una cospicua revisione del sistema delle *tax expenditures* rispondono, poi, anche ad una logica di semplificazione del sistema di prelievo che potrebbe essere completato dall'introduzione di un'**aliquota flat sui redditi incrementali** (per tutti i contribuenti) allo scopo di stimolare una maggior emersione di materia imponibile.

Revisione mirata del sistema delle *tax expenditures*

- Come risulta dal Rapporto annuale 2020 delle spese fiscali dell'apposita Commissione istituita presso il MEF, si contano oltre 600 misure agevolative (di varia natura) per un costo complessivo prossimo ai 70 miliardi di euro. I recenti decreti coronavirus, nonché le Leggi di bilancio 2021 e 2022, hanno, peraltro, introdotto ulteriori molteplici misure aventi la medesima logica, alcune anche non di portata *una tantum*.
- È opportuno incaricare un apposito organismo tecnico di predisporre un taglio delle *tax expenditures*, che porti ad una predeterminata riduzione (potrebbe essere del 20 per cento) delle attuali agevolazioni sulla base dei seguenti criteri direttivi:
 - ✓ eliminare le agevolazioni che interessano un numero esiguo di contribuenti;
 - ✓ eliminare le agevolazioni di modesto ammontare pro capite;
 - ✓ eliminare le agevolazioni che si caratterizzano per il loro carattere di regressività in quanto utilizzate dai contribuenti che hanno i redditi più elevati;
 - ✓ modulare l'entità delle detrazioni tenendo conto dell'entità del reddito del contribuente.
 - ✓ conservare le *tax expenditures* utili a stimolare il contrasto di interessi, semplificandone, tuttavia, i meccanismi applicativi (es. spese di ristrutturazione) o che incentivano consumi meritevoli (es. bonus energetici);
 - ✓ salvaguardare le aspettative dei contribuenti che stanno fruendo di detrazioni connesse a presupposti che si sono realizzati prima dell'entrata in vigore delle modifiche: casi tipici, quelli relativi alle spese per ristrutturazioni edilizie e interessi passivi.

*Potenziare il regime
forfettario e
introdurre una flat
tax incrementale*

- La riduzione del numero delle aliquote dovrebbe essere completata da un meccanismo di immediata tassazione piatta sui redditi incrementali (*flat tax incrementale*), assecondando, peraltro, la fuga già in atto dalla progressività del nostro sistema Irpef, di modo da stimolare una maggior emersione di materia imponibile, con una opportuna aliquota d'imposta.
- Il sistema di tassazione "piatta" degli incrementi reddituali potrebbe trovare applicazione oltre che per i lavoratori autonomi e gli esercenti arti e professioni, anche per i lavoratori dipendenti (del settore pubblico e privato), con applicazione sugli aumenti salariali previsti anche dalla imminente contrattazione collettiva.

Si auspica che il **regime forfettario** venga mantenuto e potenziato, attesa la sua importante funzione di incentivazione e sostegno delle nuove iniziative produttive intraprese dalle persone fisiche, e anche per la sua finalità di tutela delle categorie professionali con minori tutele contrattuali e previdenziali.

Alcune proposte sulle categorie redditali IRPEF - cenni

- **Reddito di lavoro autonomo:**
 - ✓ Equiparazione del regime fiscale degli immobili di imprese e professionisti
 - ✓ Estensione del regime forfetario dei contribuenti minimi ai professionisti che svolgono l'attività di lavoro autonomo in forma associata
 - ✓ Rimborsi spese esclusi dalla formazione del reddito di lavoro autonomo sia quali compensi sia quali spese deducibili.
 - ✓ Riduzione della ritenuta a titolo di acconto IRPEF per i lavoratori autonomi
 - ✓ Deducibilità dei contributi previdenziali e assistenziali obbligatori dal reddito di lavoro autonomo
- **Redditi di fabbricati:**
 - ✓ Tassazione per cassa dei redditi da locazione
 - ✓ Estensione della cedolare secca agli immobili oggetto di locazione commerciale
- **Unificazione delle categorie dei redditi di capitale e redditi diversi**

Roma

00187|Piazza dei Santi Apostoli 66
Tel. +39 06 88803800
segreteria.roma@leoassociati.it

Milano

20129|Viale Bianca Maria 24
Tel. +39 02 087246000
segreteria.milano@leoassociati.it

Trento

38121|Viale del Brennero 139
Tel. +39 04 611412179
segreteria.trento@leoassociati.it

Agricoltura 4.0: nuove prospettive e criticità fiscali

Prof. Avv. Maurizio Leo
21 gennaio 2022

Premessa

- L'inarrestabile **progresso tecnologico**, protagonista, oramai, di tutti i settori produttivi, ha “contaminato” anche quello agricolo, con la nascita di **tecniche di coltivazione** sempre più **innovative**, estremamente **moderne** e proiettate verso un concetto di agricoltura che si dissocia, rispetto al passato, dallo **sfruttamento diretto e intenso del terreno**.
- In tale contesto, anche il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - PNRR - ha destinato circa 7 miliardi all'agricoltura per lo sviluppo di una **filiera agroalimentare *smart* e sostenibile** → ovvero per incentivare tecniche produttive innovative che, al contempo, garantiscano di «consumare» meno energia e meno terreno.

A fronte di ciò, occorre domandarsi se la normativa fiscale si sia adeguata ad un concetto di agricoltura 4.0 che, rispetto alle tradizionali tecniche produttive, presenta elementi e caratteristiche differenti.

La nozione civilistica di imprenditore agricolo (1/2)

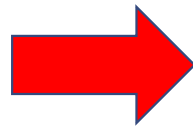
- Da un punto di vista civilistico non vi sono dubbi sul fatto che le più innovative tecniche di produzione agraria abbiano tutti i **requisiti** per essere considerate, ai sensi dell'**art. 2135 c.c., attività agricole.**



- La risalente riforma dell'art. 2135 c.c (di cui al D.Lgs. n. 228 del 2001) - determinata e ispirata dalla volontà del legislatore di promuovere la modernizzazione del settore agricolo - ha attratto nel comparto dell'impresa agricola anche attività che in passato ne erano escluse, quali quelle connesse alla **“cura ed allo sviluppo”** dell'intero **“ciclo biologico”** o di una **fase necessaria** dello stesso.
- Ai sensi dell'attuale art. 2135 c.c. è imprenditore agricolo colui che esercita:
 - i) le attività principali di coltivazione del fondo, selvicoltura ed allevamento di animali, ossia quelle attività dirette alla **cura ed allo sviluppo** di un **ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso**, di carattere vegetale o animale, che **utilizzano o possono utilizzare** il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine; nonché
 - ii) le attività connesse, cioè quelle attività complementari e accessorie alla produzione agricola principale che hanno come scopo quello di valorizzare e ottimizzare i prodotti che ne derivano.

La nozione civilistica di imprenditore agricolo (2/2)

- Con riferimento alle attività agricole essenziali, il legislatore civilistico, in sede di riforma, ha inteso puntualizzare che, ferma restando l'esistenza del fondo, queste **possono** essere **esercitate in due modi alternativi**:
 - **utilizzando** il fondo, il bosco o le acque e, quindi, mantenendo l'inerenza funzionale fra l'attività e "la terra"; ovvero
 - **non utilizzando** direttamente il fondo, il bosco o le acque.
- La linea di condotta seguita dal legislatore poggia su una dimensione produttiva, quella del **ciclo biologico**, per cui colui che si occupa dell'intero ciclo, o di una fase necessaria dello stesso, per portare il prodotto, animale o vegetale, a essere collocato sul mercato, assume certamente lo *status* di imprenditore agricolo.



La norma civilistica, pur non prescindendo dall'esistenza di un fondo, abbandona la **visione «terreno-centrica»** dell'attività agricola che ha rappresentato fino al 2001 la condizione identitaria essenziale → tale legame non è più necessario, aprendo di fatto a un'agricoltura che, realizzando in tutto o in parte il **ciclo biologico**, utilizza altri sistemi di coltivazione e di allevamento che **prescindono dallo sfruttamento diretto del terreno**, quali le *vertical farm*, le **colture idroponiche** e le **tecniche di micropropagazione** etc...

La vertical farm

La *vertical farm* è una tecnica particolarmente avanzata e già ampiamente diffusa a livello mondiale che si sviluppa al chiuso, in ambienti controllati che consentono una produzione agricola intensiva sostenibile, oltre che un risparmio idrico rispetto alla coltivazione in campo aperto.



Le colture idroponiche

- La **coltivazione idroponica** è una tecnica agricola che permette alla pianta di crescere “fuori suolo”, quindi in assenza di terreno, con il solo ausilio dell’acqua, delle sostanze nutritive disciolte al suo interno e, in alcuni casi, di un substrato.
- Con queste tecniche di coltivazione, l’intero ciclo agrario avviene in ambienti *indoor*, solitamente in serre o strutture ad essa equiparabili, in grado di riprodurre *l’habitat* naturale per la crescita del vegetale.
- L’evidente vantaggio offerto dall’agricoltura idroponica è, senza dubbio, quello di poter coltivare ovunque, anche dove non c’è terreno o non c’è il clima ideale per poter avviare determinate coltivazioni di tipo tradizionale.



La micropropagazione e coltura in vitro

- Con la **tecnica di micropropagazione** si ha il vantaggio di produrre, velocemente e in modo esponenziale, **piante di qualità**, tutte **identiche** e soprattutto **sane, esportabili** in tutto il mondo in maniera sicura. Il processo produttivo della pianta, realizzato dapprima sul terreno e, poi, in **laboratorio** permette di ottenere piante tutte geneticamente identiche alle piante madri originarie (clonazione).



La disciplina fiscale dell' imprenditore agricolo

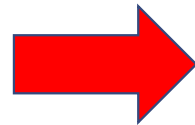
- In ambito fiscale, ai sensi dell'art. **32 del TUIR**, sono **considerate attività agricole**:
 - a. le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla selvicoltura nei termini di cui all'**art. 2135 c.c.**;
 - b. l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
 - c. le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 c.c., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni, con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Attività agricole che «non utilizzano il fondo» (1/3)

- Tuttavia, il venir meno del collegamento tra l'attività agricola e lo sfruttamento del terreno, ha reso ardua, per le persone fisiche e le società semplici (ed equiparate) l'individuazione di criteri certi che consentano di tracciare il confine tra attività agricola (produttiva di reddito agrario) e attività commerciale (produttiva di reddito d'impresa).



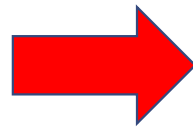
- Ai fini della determinazione del reddito imponibile, infatti, per le **coltivazioni di vegetali che prescindono dall'utilizzo del terreno**, l'art. 32, comma 2, lett. b), del TUIR, considera agricole *“le attività dirette alla produzione di vegetali realizzate tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste”*.



Dunque, se la superficie adibita alla produzione di vegetali realizzata con l'utilizzo di “strutture fisse o mobili” **non eccede il doppio** di quella del terreno su cui la produzione insiste, tale attività si considerano produttive di reddito agrario.

Attività agricole che «non utilizzano il fondo» (2/3)

- Diversamente, la parte di **produzione che eccede tale limite**, concorrerà alla formazione del **reddito d'impresa**, determinato nella misura prevista dall'art. 56-*bis* del TUIR, ai sensi del quale *«Per le attività dirette alla produzione di vegetali esercitate oltre il limite di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) il reddito relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito di impresa nell'ammontare corrispondente al reddito agrario relativo alla superficie sulla quale la produzione insiste in proporzione alla superficie eccedente»*.



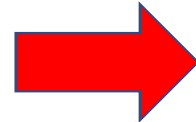
Dunque, se la superficie adibita alla produzione di vegetali realizzata con l'utilizzo di "strutture fisse o mobili" **eccede il doppio** di quella del terreno su cui la produzione insiste, tali attività si considerano produttive di **reddito d'impresa**.

Attività agricole che «non utilizzano il fondo» (3/3)

- Ai fini di **determinare la produzione “coperta” da reddito agrario**, l’Agenzia delle entrate, nella R.M. n. 148/E/2000, affrontando il caso di **colture che prescindono dall’utilizzo del terreno (funghicoltura)**, ha affermato che si deve aver riguardo *«alla superficie sulla quale insiste la produzione (ripiani o bancali) e non già a quella coperta della struttura»*.



- Ciò con la conseguenza che qualora *«il suolo non venga utilizzato per la coltivazione rientrano nel ciclo agrario soltanto le produzioni svolte su non più di due bancali o ripiani. La presenza di un terzo ripiano o bancale, infatti, svilupperebbe una superficie superiore al doppio del terreno occupato dagli stessi ripiani»*.
- L’interpretazione della norma fornita dall’Agenzia delle entrate presuppone l’esistenza di **coltivazioni orizzontali “su più piani”**.



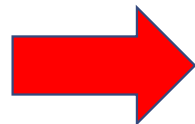
Ma se la coltivazione non avviene su bancali o ripiani, ma ad esempio in strutture cilindriche, come si interpreta tale disposizione? Come si determina la produzione “coperta” da reddito agrario?

Novità –
La legge su
«Agricoltura
urbana,
periurbana e
metropolitana»

- La **Regione Lombardia** è la prima regione italiana ad aver approvato una legge regionale (la L.R. 8 novembre 2021, n. 21) su “Agricoltura urbana, periurbana e metropolitana”.
- Si tratta di una legge particolarmente innovativa che punta a stimolare la crescita dei **boschi urbani**, dei “**tetti verdi**” – ovvero coperture vegetali realizzate sui tetti o sulle pareti degli edifici e destinate a scopi alimentari o anche ornamentali – nonché delle *vertical farm*.
- Il **progetto**, in linea con le misure del PNRR, ha precise **finalità**:
 - contribuire al conseguimento degli obiettivi **di sostenibilità ambientale**, di **rigenerazione urbana**, di **risparmio energetico**, resilienza ai cambiamenti climatici e incremento del tasso di approvvigionamento degli alimenti a “chilometro zero”;
 - **sostenere le produzioni agricole** ottenute con **tecniche di coltivazione convenzionali o innovative** e in particolare con **l’agricoltura verticale**, gli **orti urbani** attrezzati, pubblici o asserviti, le **coperture verdi** degli edifici e la realizzazione di infrastrutture verdi multifunzionali negli insediamenti urbani, dell’area metropolitana e periurbani;
 - **riconoscere il ruolo economico, sociale, ambientale e culturale** delle **aree agricole periurbane** e dell’agricoltura che vi si esercita.

**Novità –
La legge su
«Agricoltura
urbana,
periurbana e
metropolitana»**

- La Legge lombarda prevede che, seppur in questi spazi, le attività saranno **riconosciute a tutti gli effetti come agricole**.
- La norma, stabilisce, infatti, che *«all'imprenditore che esercita tali attività, si applicano le disposizioni di cui ai decreti legislativi 18 maggio 2001, n. 228 (Orientamento e modernizzazione del settore agricolo – **quindi l'art. 2135 c.c.)** e 29 marzo 2004, n. 99 (Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura- IAP)»*; cfr., art. 1, comma 2 della legge)



Il vero problema di queste attività, che vanno nella direzione di un diverso approccio dell'agricoltura, non solo “fondocentrico” è la determinazione del reddito catastale in quanto vengono svolte su superficie lastricate e, dunque, non sul «terreno».

Considerazioni finali

- L'evoluzione che ha interessato il settore agricolo è stata recepita dal legislatore civilistico e incentivata dalle più recenti strategie fissate nel PNRR. Da ultimo anche la Regione Lombardia ha emanato una legge *ad hoc*.
- Diversamente, il legislatore fiscale sembra essere rimasto ancorato a un concetto di agricoltura che «**sfrutta**» il terreno; ciò non permette di inquadrare correttamente la natura del reddito (agrario o commerciale) derivante dalle più innovative tecniche di produzione agricola → la tematica non è di poco conto, posto che l'**uscita** del produttore agricolo dal **regime di tassazione catastale** di cui all'art. 32 del TUIR, comporta una forte penalizzazione.
- Ci si potrebbe trovare nella paradossale condizione per cui le tecniche produttive agrarie più innovative, per un verso, sarebbero **agevolate** nell'ambito del PNRR e, per un altro verso, sarebbero **penalizzate** sul piano fiscale.
- È evidente la necessità di un progressivo allineamento sia della normativa fiscale sia dell'interpretazione concernente l'ambito applicativo del reddito agrario.