

**NUOVA IRPEF E ABOLIZIONE DELL'IRAP PER PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ COMMERCIALI E ARTI E PROFESSIONI (LEGGE DI BILANCIO 2022)
CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

I sostituti d'imposta che non sono riusciti per motivi tecnici ad applicare in tempo le nuove regole sulla tassazione dell'Irpef potranno adeguarsi entro aprile p.v., effettuando un conguaglio per i primi tre mesi del 2022. È uno dei chiarimenti contenuti nell'acclusa circolare n. 4/E del 2022 dell'Agenzia delle Entrate, che fornisce indicazioni sulle novità relative alla tassazione dell'Irpef e all'esclusione dall'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni, così come previsto dalla legge (di bilancio 2022) 30/12/2021 n. 234 (CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 2/2022).

Il documento di prassi si sofferma sulle modifiche alle aliquote e agli scaglioni d'imposta, sulla rimodulazione delle detrazioni da lavoro dipendente e assimilati, da pensione, da lavoro autonomo e altri redditi, oltre a riportare alcuni esempi e simulazioni di casi pratici.

COME CAMBIA L'IRPEF

La nuova Irpef, come modificata dalla legge di bilancio 2022, viene rimodulata su 4 aliquote invece che 5 (23%, 25%, 35%, 43%). Si passa, quindi, dal 27% al 25% per la seconda aliquota relativa ai redditi da 15.001 fino a 28.000 euro, dal 38% al 35% per quelli fino a 50mila euro, mentre i redditi superiori vengono tassati al 43%, con la soppressione della vecchia aliquota del 41%. La circolare offre utili indicazioni sugli adempimenti a carico dei sostituti d'imposta e dei contribuenti, anche senza sostituto. Chi non è riuscito ad adeguare per tempo i software per la lavorazione delle buste paga, per esempio, potrà applicare le modifiche normative entro il mese di aprile 2022, con un conguaglio per i primi tre mesi dell'anno.

I SOGGETTI ESCLUSI DALL'APPLICAZIONE DELL'IRAP

Il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria precisa che tra i soggetti esclusi dall'applicazione dell'Irap rientrano le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di reddito d'impresa (art. 55 del DPR n. 916/1987 - TUIR) residenti nel territorio dello Stato. Fuori dal perimetro dell'imposta anche le persone fisiche esercenti arti e professioni (art. 53, comma 1, del TUIR). Restano, invece, assoggettate a Irap le persone fisiche esercenti arti e professioni in forma associata.



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 18 febbraio 2022

OGGETTO: Articolo 1, commi da 2 a 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022) – Tassazione Irpef e esclusione dall'Irap

INDICE

PREMESSA	3
1. Tassazione Irpef	4
1.1. <i>Modifiche delle aliquote e degli scaglioni d'imposta</i>	5
1.2. <i>Rimodulazione delle detrazioni</i>	6
1.2.1. Redditi di lavoro dipendente e assimilati	6
1.2.2. Redditi di pensione	9
1.2.3. Redditi di lavoro autonomo e altri redditi	11
1.3. Modifica al d.l. n. 3 del 2020 recante «Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente»	13
1.3.1. Trattamento integrativo ante 1° gennaio 2022	14
1.3.2. Trattamento integrativo post 1° gennaio 2022	15
1.3.3. Adempimenti dei sostituti e dei sostituiti d'imposta	20
1.3.4. Contribuenti senza sostituto d'imposta	22
1.4. <i>Il nuovo assegno unico e universale: le modifiche alle detrazioni per carichi di famiglia</i>	22
1.5. <i>Esempio di risparmio d'imposta</i>	25
1.6. <i>Ambito di applicazione temporale</i>	27
2. Differimento dei termini relativi alle addizionali regionali e comunali all'Irpef	28
3. Esclusione dall'Irap	30

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti sull'articolo 1, commi da 2 a 8, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (a seguire legge di bilancio 2022)¹, che a decorrere dal 1° gennaio 2022, al fine di ridurre la pressione fiscale, ha modificato il sistema di tassazione delle persone fisiche, in accordo con gli obiettivi generali di semplificazione e stimolo alla crescita economica e sociale.

L'intento della riforma è quello di garantire che sia rispettato il principio di progressività, attraverso la riduzione graduale delle aliquote medie effettive derivanti dall'applicazione dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), con particolare riferimento ai contribuenti nella fascia di reddito oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, e modificare la dinamica delle aliquote marginali effettive, eliminando alcune discontinuità.

Si prevede il riordino 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, con lo scopo di contenere l'elusione fiscale.

Viene, inoltre, stabilito che l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali e arti e professioni.

L'obiettivo finale è quello 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.

Atteso che le modifiche al sistema di tassazione delle persone fisiche devono essere valutate complessivamente, tenendo conto anche delle nuove disposizioni vigenti in materia di assegno unico e universale spettante per i figli e di quelle riguardanti la detrazione fiscale *ex* articolo 12 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nella presente circolare sono forniti i primi chiarimenti anche con riferimento a tali disposizioni.

¹ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2021, n. 310.

1. Tassazione Irpef

L'articolo 1, commi da 2 a 4², della legge di bilancio 2022 ha introdotto importanti novità nel metodo di calcolo dell'Irpef, delineato nel TUIR, in base al quale l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 del TUIR, aliquote diverse per scaglioni di reddito. L'imposta netta è ottenuta sottraendo detrazioni e crediti d'imposta spettanti³.

In particolare, il comma 2 ha modificato:

- alla lettera a), l'articolo 11 del TUIR, recante «*Determinazione dell'imposta*», rimodulando sia le aliquote Irpef sia gli scaglioni di reddito per il calcolo dell'imposta lorda;
- alla lettera b), l'articolo 13 del TUIR, recante «*Altre detrazioni*», rimodulando le detrazioni spettanti per tipologia di reddito.

Il comma 3 ha, inoltre, modificato la disciplina del trattamento integrativo di cui all'articolo 1 del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21, recante «*Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente*»⁴. Viene, infatti, ridotta da 28.000 euro a 15.000 euro la soglia di reddito sopra la quale in linea generale il trattamento integrativo non spetta, facendo tuttavia salva l'attribuzione dello stesso, a specifiche condizioni, in caso di redditi superiori a 15.000 euro ma non a 28.000 euro. Il comma 3 ha, altresì, abrogato la "ulteriore detrazione" per redditi di lavoro dipendente e assimilati prevista dall'articolo 2 del medesimo d.l. n. 3 del 2020.

² Il comma 4 ha previsto un meccanismo di compensazione per il minor gettito della compartecipazione Irpef per le regioni a statuto speciale e per le provincie autonome; in particolare, gli importi spettanti a ciascuna autonomia speciale sono stabiliti, entro il 31 marzo 2022, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sulla base dell'istruttoria operata da un apposito tavolo tecnico, coordinato dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze e Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con la partecipazione di rappresentanti di ciascuna autonomia speciale.

³ Cfr. articolo 11 del TUIR secondo cui «...3. *L'imposta netta è determinata operando sull'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, le detrazioni previste negli articoli 12, 13, 15, 16 e 16-bis nonché in altre disposizioni di legge.*

⁴ *Dall'imposta netta si detrae l'ammontare dei crediti d'imposta spettanti al contribuente a norma dell'articolo 165. Se l'ammontare dei crediti d'imposta è superiore a quello dell'imposta netta il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.*».

⁴ Pubblicati rispettivamente nella Gazzetta Ufficiale del 5 febbraio 2020, n. 29, e nella Gazzetta Ufficiale del 4 aprile 2020, n. 90.

1.1. *Modifiche delle aliquote e degli scaglioni d'imposta*

Come anticipato, la lettera a) del comma 2 ha modificato il sistema di determinazione dell'Irpef contenuto nell'articolo 11 del TUIR, riducendo da cinque a quattro le aliquote applicabili e rimodulandole in relazione ai rispettivi scaglioni di reddito.

A seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 2, della legge di bilancio 2022, l'articolo 11, comma 1, del TUIR, nell'attuale formulazione, prevede che l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
- d) oltre 50.000 euro, 43 per cento⁵.

Pertanto, rispetto alla previgente disciplina:

- la seconda aliquota è ridotta dal 27 al 25 per cento;
- la terza aliquota è ridotta dal 38 al 35 per cento e si applica ai redditi fino a 50.000 euro;
- è soppressa l'aliquota del 41 per cento;
- i redditi sopra i 50.000 euro sono tassati al 43 per cento.

Si propone di seguito uno schema per il calcolo dell'Irpef sulla base delle regole attualmente vigenti.

SCAGLIONI 2022	ALIQUOTE 2022	IMPOSTA DOVUTA
fino a 15.000 euro	23 per cento	3.450 euro
da 15.001 fino a 28.000 euro	25 per cento	3.450 euro + 25 per cento sul reddito che supera i 15.000 euro fino a 28.000 euro

⁵ Prima delle modifiche normative in commento, l'articolo 11, comma 1, del TUIR prevedeva le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, 38 per cento;
- d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, 41 per cento;
- e) oltre 75.000 euro, 43 per cento.

da 28.001 fino a 50.000 euro	35 per cento	6.700 euro + 35 per cento sul reddito che supera i 28.000 euro fino a 50.000 euro
oltre 50.001 euro	43 per cento	14.400 euro + 43 per cento sul reddito che supera i 50.000 euro

1.2. Rimodulazione delle detrazioni

L'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge di bilancio 2022 ha apportato alcune modifiche all'articolo 13⁶ del TUIR, che contiene specifiche detrazioni dall'imposta lorda diversamente stabilite in base alla tipologia di reddito che confluisce nel reddito complessivo.

1.2.1. Redditi di lavoro dipendente e assimilati

L'articolo 13, comma 1, prevede che se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49 – con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a) – e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del TUIR⁷, spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a:

⁶ Rubricato «*Altre detrazioni*».

⁷ Trattasi, in particolare, dei redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR, nonché dei seguenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca (cfr. articolo 50, comma 1, lettera a), del TUIR);
- indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato (cfr. articolo 50, comma 1, lettera b), del TUIR);
- somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante (cfr. articolo 50, comma 1, lettera c), del TUIR);
- somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente (cfr. articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del TUIR);
- remunerazioni dei sacerdoti (cfr. articolo 50, comma 1, lettera d), del TUIR);
- prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, comunque erogate (cfr. articolo 50, comma 1, lettera h-bis), del TUIR);
- compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (cfr. articolo 50, comma 1, lettera l), del TUIR).

- a) 1.880 euro, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro; l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro; per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro; ciò significa che tali misure minime competono laddove superiori al risultato derivante dal calcolo di ragguglio al periodo di spettanza nell'anno;
- b) 1.910 euro, aumentata del prodotto tra 1.190 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 13.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro;
- c) 1.910 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro.

Ai sensi del comma 1.1 dell'articolo 13 del TUIR, se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro, la detrazione spettante ai sensi del menzionato comma 1 è aumentata di un importo pari a 65 euro. Tale importo va inteso quale correttivo in aumento alle detrazioni precedentemente riproporzionate e deve essere corrisposto - in presenza dei requisiti reddituali suindicati - per intero nel corso dell'anno 2022, senza effettuare alcun ragguglio al periodo di lavoro nell'anno⁸.

Ne consegue che il sostituto di imposta riconosce l'ulteriore detrazione di 65 euro sin dal primo periodo di paga del 2022, fermo restando che alla fine dell'anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro, deve ricalcolare la detrazione effettivamente spettante in relazione all'ammontare della retribuzione complessivamente erogata nel periodo d'imposta⁹.

Pertanto, rispetto alla precedente disciplina, il regime delle detrazioni per i redditi di lavoro dipendente vigente dal 1° gennaio 2022:

⁸ Cfr. in tal senso la circolare del 16 marzo 2007, n. 15/E, ove al paragrafo 1.5.1 – con riferimento alla versione dell'articolo 13 del TUIR modificata dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) che prevedeva “importi correttivi” sulla falsariga di quelli introdotti dalla legge di bilancio 2022 – è stato chiarito che “*gli importi incrementativi devono essere aggiunti alla detrazione effettivamente spettante, determinata applicando, come previsto, il meccanismo di calcolo indicato. Gli stessi devono essere assunti nell'intero ammontare indicato dalla norma senza effettuare alcun ragguglio al periodo di lavoro nell'anno*”.

⁹ Cfr. circolare n. 15/E del 2007, paragrafo 2.1.

- amplia, da 8.000 euro a 15.000 euro, la prima soglia di reddito cui si applica la detrazione di 1.880 euro (rimasta invariata);
- estende la misura della detrazione base, che passa da 978 euro a 1.910 euro, per la seconda soglia di reddito (superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro); viene conseguentemente modificata la modalità di calcolo della quota ulteriore di tale detrazione, stabilendo l'aumento del valore iniziale da 902 euro a 1.190 euro e l'adeguamento dei valori utilizzati nel prodotto, ai fini della determinazione della quota aggiuntiva di detrazione; pertanto, tale quota ulteriore è pari a 1.190 euro per un reddito pari a 15.001 euro e decresce, all'aumentare del reddito, fino ad annullarsi raggiunti i 28.000 euro;
- riduce da 55.000 euro a 50.000 euro la terza e ultima soglia di reddito per cui spetta la detrazione che, per tali redditi, passa da 978 euro a 1.910 euro; essa ammonta a 1.910 euro per redditi pari a 28.001 euro e decresce, fino ad annullarsi, alla soglia dei 50.000 euro;
- prevede un aumento di 65 euro della detrazione applicabile, specificamente, alla fascia di reddito superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro.

Si fa presente che, ai fini del calcolo delle detrazioni per lavoro dipendente, non vanno computati i giorni di assenza ingiustificata per violazione dell'obbligo di possesso della certificazione verde COVID-19¹⁰; ciò in quanto le detrazioni per lavoro dipendente vanno rapportate al periodo di lavoro nell'anno e cioè al numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro per i quali il lavoratore ha diritto alle detrazioni per lavoro dipendente: in tale numero di giorni vanno in ogni caso compresi le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi e vanno sottratti i giorni per i quali non spetta

¹⁰ Si tratta di un obbligo previsto, a decorrere dal 15 ottobre 2021 e fino al 31 marzo 2022 (termine di cessazione dello stato di emergenza) dall'articolo 9-*quinquies*, comma 1, del decreto-legge 22 aprile 2021, n. 52, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 giugno 2021, n. 87, modificato, a decorrere dal 25 dicembre 2021, dall'articolo 8, comma 3, del decreto-legge 24 dicembre 2021, n. 221, in corso di conversione. In particolare, il comma 6 del citato articolo 9-*quinquies* dispone che il «*personale di cui al comma 1, nel caso in cui comunichi di non essere in possesso della certificazione verde COVID-19 o qualora risulti privo della predetta certificazione al momento dell'accesso al luogo di lavoro, al fine di tutelare la salute e la sicurezza dei lavoratori nel luogo di lavoro, è considerato assente ingiustificato fino alla presentazione della predetta certificazione e, comunque, non oltre il 31 marzo 2022, termine di cessazione dello stato di emergenza, senza conseguenze disciplinari e con diritto alla conservazione del rapporto di lavoro. Per i giorni di assenza ingiustificata di cui al primo periodo non sono dovuti la retribuzione né altro compenso o emolumento, comunque denominati*». Per ulteriori approfondimenti, si rinvia ai chiarimenti forniti con le circolari del 9 gennaio 1998, n. 3, e del 14 maggio 2014, n. 9/E, nonché, con la risposta all'interpello del 22 luglio 2019, n. 295.

alcun reddito, neppure sotto forma di retribuzione differita (ad esempio, le assenze per aspettativa senza corresponsione di assegni).

Di seguito, si riporta una tabella riepilogativa.

REDDITO COMPLESSIVO	MISURA DELLA DETRAZIONE
Reddito complessivo non superiore a 15.000 euro	1.880 euro (in ogni caso non inferiore a 690 euro o, se a tempo determinato, a 1.380 euro)
Reddito complessivo superiore ai 15.000 euro e fino a 28.000 euro	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 13.000]$
Reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 50.000 euro	$1.910 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
Reddito complessivo superiore a 50.000 euro	Nessuna detrazione

L'importo della detrazione va aumentato di 65 euro per i redditi complessivi superiori a 25.000 euro e fino a 35.000 euro.

1.2.2. Redditi di pensione

L'articolo 13, comma 3, dispone che, se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del TUIR, spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quella prevista al comma 1 del medesimo articolo 13, rapportata al periodo di pensione nell'anno, pari a:

- a) 1.955 euro, se il reddito complessivo non supera 8.500 euro; l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 713 euro; ciò significa che tali misure minime competono laddove superiori al risultato derivante dal calcolo di ragguaglio al periodo di spettanza nell'anno;
- b) 700 euro, aumentata del prodotto fra 1.255 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 19.500 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.500 euro ma non a 28.000 euro;

- c) 700 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro.

Ai sensi del comma 3-*bis* dell'articolo 13 del TUIR, se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 29.000 euro, la detrazione spettante ai sensi del citato comma 3 è aumentata di un importo pari a 50 euro. Tale importo va inteso quale correttivo in aumento alle detrazioni precedentemente riproporzionate e deve essere corrisposto – in presenza dei requisiti reddituali suindicati – per intero nel corso dell'anno 2022¹¹.

Ne consegue che il sostituto di imposta riconosce l'ulteriore detrazione di 50 euro sin dal primo periodo di paga del 2022, fermo restando che alla fine dell'anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto pensionistico, deve ricalcolare la detrazione effettivamente spettante in relazione all'ammontare del trattamento pensionistico complessivamente erogato nel periodo d'imposta¹².

Pertanto, rispetto alla precedente disciplina, il regime delle detrazioni per i redditi di pensione in vigore dal 1° gennaio 2022:

- amplia la prima soglia di reddito per cui spetta la detrazione, che viene elevata da 8.000 euro a 8.500 euro; per tale soglia la detrazione viene innalzata da 1.880 euro a 1.955 euro, con una misura minima di detrazione pari a 713 euro;
- estende la seconda soglia di reddito da 15.000 euro a 28.000 euro; per tale soglia, si riduce da 1.297 euro a 700 euro la detrazione base e si modifica il calcolo della quota ulteriore della detrazione, stabilendo l'aumento del valore iniziale (da 583 euro a 1.255 euro) e l'adeguamento dei valori utilizzati nel prodotto ai fini della determinazione della quota aggiuntiva di detrazione; tale quota ulteriore è, quindi, uguale a 1.255 euro per un reddito pari a 8.501 euro e decresce, in misura inversamente proporzionale all'aumentare del reddito, fino ad annullarsi una volta raggiunti i 28.000 euro;
- riduce da 55.000 euro a 50.000 euro la terza e ultima soglia, oltre la quale non spetta la detrazione; la base di calcolo della detrazione d'imposta per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro si abbassa da 1.297 euro a 700 euro;

¹¹ Cfr. nota n. 8.

¹² Cfr. circolare n. 15/E del 2007, paragrafo 2.1.

la detrazione è di 700 euro per redditi pari a 28.001 euro e decresce fino ad annullarsi alla soglia dei 50.000 euro;

- prevede uno specifico aumento della detrazione, pari a 50 euro, nella fascia di reddito superiore a 25.000 euro ma non a 29.000 euro.

Di seguito, si riporta una tabella riepilogativa.

REDDITO COMPLESSIVO	MISURA DELLA DETRAZIONE
Reddito complessivo non superiore a 8.500 euro	1.955 euro (in ogni caso non inferiore a 713 euro)
Reddito complessivo superiore a 8.500 euro e fino a 28.000 euro	$700 + 1.255 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 19.500]$
Reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 50.000 euro	$700 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
Reddito complessivo superiore a 50.000 euro	Nessuna detrazione

L'importo della detrazione va aumentato di 50 euro per i redditi complessivi da 25.001 a 29.000 euro.

1.2.3. Redditi di lavoro autonomo e altri redditi

L'articolo 13, comma 5, prevede che, se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 50, comma 1, lettere e), f), g), h) e i) – ad esclusione di quelli derivanti dagli assegni periodici indicati nell'articolo 10, comma 1, lettera c), fra gli oneri deducibili – 53, 66 e 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR¹³, spetta

¹³ Trattasi, in particolare:

- dei redditi di lavoro autonomo (cfr. articolo 53 del TUIR);
- dei redditi delle imprese minori (cfr. articolo 66 del TUIR);
- dei redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente (cfr. articolo 67, comma 1, lettera i), del TUIR);
- dei redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere (cfr. articolo 67, comma 1, lettera l), del TUIR);
- dei seguenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:
 - compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 (cfr. articolo 50, comma 1, lettera e), del TUIR);
 - indennità, gettoni di presenza ed altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, sempreché le prestazioni non siano rese da soggetti che

una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste dai precedenti commi del medesimo articolo 13, pari a:

- a) 1.265 euro, se il reddito complessivo non supera 5.500 euro;
- b) 500 euro, aumentata del prodotto fra 765 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 22.500 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 5.500 euro ma non a 28.000 euro;
- b-bis) 500 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro.

In tal caso, la detrazione, a differenza di quelle previste per i lavoratori dipendenti e per i titolari di redditi di pensione, non deve essere ragguagliata al periodo di svolgimento dell'attività e, pertanto, spetta a prescindere dal periodo di attività svolta nell'anno¹⁴.

Ai sensi del comma 5-ter dell'articolo 13 del TUIR, se il reddito complessivo è superiore a 11.000 euro ma non a 17.000 euro, la detrazione spettante ai sensi del suindicato comma 5 è aumentata di un importo pari a 50 euro. Tale importo va inteso quale correttivo in aumento alle detrazioni e spetta - in presenza dei requisiti reddituali suindicati - per intero nel corso dell'anno 2022.

Pertanto, rispetto alla precedente disciplina, il regime delle detrazioni per i redditi di lavoro autonomo e altri redditi in vigore dal 1° gennaio 2022:

esercitano un'arte o professione di cui all'articolo 53, e non siano state effettuate nell'esercizio di impresa commerciale, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato (cfr. articolo 50, comma 1, lettera f), del TUIR);

- indennità di cui all'articolo 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, e all'articolo 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384, percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e per le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione e alla legge 27 dicembre 1985, n. 816 nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica (cfr. articolo 50, comma 1, lettera g), del TUIR);
- rendite vitalizie e rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale. Le rendite aventi funzione previdenziale sono quelle derivanti da contratti di assicurazione sulla vita stipulati con imprese autorizzate dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private (ISVAP) ad operare nel territorio dello Stato, o quivi operanti in regime di stabilimento o di prestazioni di servizi, che non consentano il riscatto della rendita successivamente all'inizio dell'erogazione (cfr. articolo 50, comma 1, lettera h), del TUIR);
- altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 10 tra gli oneri deducibili ed esclusi quelli indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 44 (cfr. articolo 50, comma 1, lettera i), del TUIR).

¹⁴ Cfr. circolare n. 15/E del 2007, paragrafo 1.5.5.

- amplia da 1.104 euro a 1.265 euro la detrazione per la prima soglia di reddito, elevata da 4.800 euro a 5.500 euro;
- introduce una ulteriore soglia di reddito – superiore a 5.500 euro ma non a 28.000 euro – con una detrazione di 500 euro, aumentata di una somma pari a 765 euro per un reddito di 5.501 euro, che decresce al crescere del reddito fino ad azzerarsi alla soglia dei 28.000 euro;
- rimodula l'ultima soglia di reddito, ora superiore a 28.000 euro ma non a 50.000 euro; per tale ultima soglia, la detrazione spetta nell'importo massimo di 500 euro per un reddito pari a 28.001 euro, riducendosi progressivamente fino ad annullarsi raggiunti i 50.000 euro;
- prevede un aumento della detrazione di un importo pari a 50 euro per la fascia di reddito superiore a 11.000 euro ma non a 17.000 euro.

Di seguito, si riporta una tabella riepilogativa.

REDDITO COMPLESSIVO	MISURA DELLA DETRAZIONE
Reddito complessivo non superiore a 5.500 euro	1.265 euro
Reddito complessivo superiore a 5.500 euro e fino a 28.000 euro	$500 + 765 \times [(28.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.500]$
Reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 50.000 euro	$500 \times [(50.000 - \text{reddito complessivo}) / 22.000]$
Reddito complessivo superiore a 50.000 euro	Nessuna detrazione

L'importo della detrazione va aumentato di 50 euro per i redditi complessivi superiori a 11.000 euro ma non a 17.000 euro.

1.3. Modifica al d.l. n. 3 del 2020 recante «*Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente*»

In considerazione delle modifiche alle detrazioni per tipologie di reddito esaminate nel paragrafo 1.2, l'articolo 1, comma 3, della legge di bilancio 2022:

- alla lettera a), n. 1), ha modificato l'articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020, concernente il «*Trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati*»;
- alla lettera b), ha abrogato l'articolo 2 del d.l. n. 3 del 2020 che – originariamente previsto in vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni – stabiliva una «*Ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati*»¹⁵ per i redditi complessivi superiori a 28.000 euro ma inferiori a 40.000 euro¹⁶.

1.3.1. Trattamento integrativo *ante* 1° gennaio 2022

Prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2022, l'articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020 riconosceva – a condizione che il reddito complessivo non fosse superiore ad una soglia prestabilita – una somma a titolo di trattamento integrativo (c.d. *bonus* Irpef o *bonus* 100 euro), determinata in rapporto al numero di giorni lavorativi, in favore dei percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilati, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, risultasse di ammontare superiore alla detrazione spettante per lavoro dipendente e assimilati.

Più precisamente, tale disposizione normativa¹⁷ riconosceva, a decorrere dall'anno 2021, una somma a titolo di trattamento integrativo, che non concorreva alla formazione del reddito, di importo pari a 1.200 euro qualora:

- l'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati risultasse superiore all'ammontare della detrazione spettante per lavoro dipendente e assimilati e
- il reddito complessivo¹⁸ non risultasse superiore a 28.000 euro.

¹⁵ Al riguardo si ricorda che, secondo quanto previsto dal comma 2 del predetto articolo 2 del d.l. n. 3 del 2020, la «ulteriore detrazione» spettava, tra l'altro, per le prestazioni rese dal 1° gennaio 2021 nei seguenti importi:

«a) 960 euro, aumentata del prodotto tra 240 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 35.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 7.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 35.000 euro;

b) 960 euro, se il reddito complessivo è superiore a 35.000 euro ma non a 40.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 5.000 euro».

¹⁶ L'articolo 1, comma 3, lettera a), n. 2), della legge di bilancio 2022 ha modificato con finalità di coordinamento l'articolo 1, comma 3, del d.l. n. 3 del 2020, al fine di eliminare l'espressione «, tenendo conto dell'eventuale diritto all'ulteriore detrazione di cui all'articolo 2».

¹⁷ Più precisamente, l'articolo 1, comma 1, del d.l. n. 3 del 2020 prevedeva che *nelle «more di una revisione degli strumenti di sostegno al reddito, qualora l'imposta lorda determinata sui redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sia di importo superiore a quello della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del citato testo unico, è riconosciuta una somma a titolo di trattamento integrativo, che non concorre alla formazione del reddito, di importo pari a 600 euro per l'anno 2020 e a 1.200 euro a decorrere dall'anno 2021, se il reddito complessivo non è superiore a 28.000 euro».*

Ai fini del riconoscimento del trattamento integrativo, era dunque necessaria la previa verifica della “capienza” dell’imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati rispetto alla detrazione spettante per le stesse tipologie reddituali, con riferimento al medesimo periodo di imposta, ossia l’anno in corso.

Per il citato trattamento integrativo *ante* 1° gennaio 2022, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare del 14 dicembre 2020, n. 29/E.

1.3.2. Trattamento integrativo *post* 1° gennaio 2022

L’articolo 1, comma 3, della legge di bilancio 2022 ha ridotto da 28.000 euro a 15.000 euro la soglia di reddito complessivo prevista dall’articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020, sopra la quale il trattamento integrativo di regola non spetta, lasciando inalterato l’impianto di determinazione e spettanza dello stesso¹⁹.

Fermo restando il rispetto delle condizioni previste nel primo periodo del comma 1 (verifica della “capienza” dell’imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati rispetto alla detrazione spettante per le stesse tipologie reddituali), la medesima disposizione normativa ha, tuttavia, precisato che il trattamento integrativo di cui all’articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020 è comunque riconosciuto – se il reddito complessivo²⁰ è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro – a condizione che la somma di determinate detrazioni (per carichi di famiglia, per reddito da lavoro dipendente e assimilati, per interessi passivi su prestiti o mutui contratti entro il 2021, per le rate relative alle spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 riferite a spese sanitarie, interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, nonché a detrazioni previste da altre disposizioni normative) «sia di ammontare superiore all’imposta lorda»²¹.

¹⁸ Determinato secondo le disposizioni dettate, fra l’altro, dal comma 2 dell’articolo 3 del d.l. n. 3 del 2020 e da quanto precisato nella circolare n. 29/E del 2020.

¹⁹ Al riguardo si rinvia, laddove compatibili ai chiarimenti resi nella citata circolare n. 29/E del 2020.

²⁰ Determinato secondo le disposizioni dettate, fra l’altro, dal comma 2 dell’articolo 3 del d.l. n. 3 del 2020 e da quanto precisato nella circolare n. 29/E del 2020.

²¹ Nello specifico, il vigente articolo 1, comma 1, secondo periodo, del d.l. n. 3 del 2020 prevede che *il «trattamento integrativo è riconosciuto anche se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro, a condizione che la somma delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, delle detrazioni di cui all’articolo 15, comma 1, lettere a) e b), e comma 1-ter, dello stesso testo unico, limitatamente agli oneri sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2021, e delle rate relative alle detrazioni di cui agli articoli 15, comma 1, lettera c), e 16-bis del citato testo unico nonché di quelle relative alle detrazioni previste da altre disposizioni normative, per spese sostenute fino al 31 dicembre 2021, sia di ammontare superiore all’imposta lorda. Nel caso in cui ricorrano le condizioni previste dal secondo periodo, il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare,*

In tale ipotesi, il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare, comunque non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle detrazioni ivi elencate e l'imposta lorda.

Per il calcolo del trattamento integrativo effettivamente spettante è necessario tenere conto delle seguenti detrazioni, spettanti per l'anno d'imposta 2022, previste dalla norma in commento:

- a) detrazioni per carichi di famiglia (articolo 12 del TUIR); ai fini della determinazione di tale detrazione si richiamano i chiarimenti forniti nel paragrafo 1.4;
- b) detrazioni per lavoro dipendente e assimilati (articolo 13, comma 1, del TUIR); considerato che il comma 1.1 dell'articolo 13 del TUIR, in vigore dal 1° gennaio 2022, prevede che la «*detrazione spettante ai sensi del comma 1*» è aumentata di un importo a titolo di correttivo se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro, si ritiene che, ai fini della determinazione di tale detrazione, si debba tenere conto anche del predetto correttivo;
- c) detrazioni per interessi passivi su prestiti o mutui agrari contratti fino al 31 dicembre 2021 (articolo 15, comma 1, lettera a), del TUIR);
- d) detrazioni per interessi passivi su mutui contratti fino al 31 dicembre 2021 per l'acquisto o la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale (articolo 15, comma 1, lettera b), e comma 1-ter, del TUIR);
- e) detrazioni per spese sanitarie superiori a 15.493,71 euro sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data (articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR);
- f) detrazioni per spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data (articolo 16-bis del TUIR, attualmente disciplinato dall'articolo 16, comma 1, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90);

g) tutte le detrazioni previste da altre disposizioni normative relative a spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data²².

In sostanza, le detrazioni di cui alle precedenti lettere c), d), e), f) e g) afferiscono a spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 (quindi anche in anni precedenti al 2021), ma la cui detrazione si protrae nell'anno di imposta 2022 e, eventualmente, negli anni successivi per effetto della rateazione prevista dalla normativa vigente al momento del sostenimento dell'onere.

L'imposta lorda – da considerare per il rispetto della seconda condizione stabilita dal comma 1 del citato d.l. n. 3 del 2020 per la spettanza del trattamento integrativo per i redditi compresi fra i 15.000 euro e i 28.000 euro – va, invece, determinata secondo le regole ordinarie e non sui soli redditi da lavoro dipendente e assimilati di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-*bis*), d), h-*bis*) e l), del TUIR. Ciò in quanto il riferimento a tali redditi è contenuto solo nel primo periodo del comma 1 dell'articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020 e non anche nel secondo e nel terzo periodo del medesimo comma.

Per espressa previsione normativa, inoltre, la somma delle detrazioni previste dall'articolo 1, comma 3, della legge di bilancio 2022 deve riferirsi a «*spese sostenute fino al 31 dicembre 2021*». Va da sé che, per la verifica della “incapienza” dell'imposta lorda rispetto alle detrazioni normativamente previste dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del d.l. n. 3 del 2020, è necessario fare riferimento all'imposta lorda relativa all'anno d'imposta in corso (nella specie, 2022), diminuita delle detrazioni di cui alle precedenti lettere da a) a g), relative al medesimo periodo di imposta (2022).

²² Si tratta, in particolare, delle rate residue derivanti dalle detrazioni spettanti per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 per:

- interventi ammessi al c.d. Sisma *bonus* (articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del d.l. n. 63 del 2013);
- interventi ammessi al c.d. *Bonus* verde (articolo 1, commi da 12 a 15, della legge 27 dicembre 2017, n. 205);
- interventi finalizzati al recupero o al restauro delle facciate degli edifici esistenti - *Bonus* facciate (articolo 1, commi da 219 a 223, della legge 27 dicembre 2019, n. 160);
- interventi di acquisto e posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica (articolo 16-*ter* del d.l. n. 63 del 2013);
- spese per l'arredo degli immobili ristrutturati - *Bonus* mobili (articolo 16, comma 2, del d.l. n. 63 del 2013);
- spese per l'arredo degli immobili giovani coppie (articolo 1, comma 75, della legge 28 dicembre 2015, n. 208);
- spese per acquisto abitazione classe energetica A o B (articolo 1, comma 56, della legge 28 dicembre 2015, n. 208);
- spese per interventi finalizzati al risparmio energetico – Eco *bonus* (articolo 1, commi da 344 a 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013);
- *Superbonus* (articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77).

Riepilogando, in materia di trattamento integrativo, la legge di bilancio 2022 ha riconosciuto la possibilità di beneficiare dello stesso:

- nell'ipotesi in cui il reddito complessivo non è superiore a 15.000 euro, qualora vi sia “capienza” dell'imposta lorda determinata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati rispetto alle detrazioni da lavoro dipendente e assimilati; in tal caso, il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare pari a 1.200 euro;
- nell'ipotesi in cui il reddito complessivo sia superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro, qualora vi sia, oltre al requisito di cui al precedente punto, anche “incapienza” dell'imposta lorda determinata secondo le regole ordinarie, rispetto alle detrazioni di cui alle precedenti lettere da a) a g); in tal caso, il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare:
 - pari alla differenza tra la somma delle suindicate detrazioni d'imposta e l'imposta lorda;
 - comunque non superiore a 1.200 euro annui.

Per meglio comprendere il funzionamento delle disposizioni sopra commentate si ritiene utile chiarire con degli esempi l'applicazione del trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati *ex* articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020.

Si ipotizzi il caso di un contribuente che abbia un reddito complessivo pari a 14.000 euro derivante esclusivamente da un contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato (per 365 giorni).

Occorre, innanzitutto, verificare la “capienza” dell'imposta lorda sui redditi da lavoro dipendente rispetto alle detrazioni previste dall'articolo 13, comma 1, del TUIR.

Successivamente occorre appurare che il lavoratore abbia un reddito complessivo non superiore a 15.000 euro e calcolare l'importo del trattamento integrativo spettante tenendo conto che il predetto trattamento va rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Pertanto, per un lavoratore impiegato per l'intero anno 2022 il cui reddito da lavoro è di 14.000 euro, l'importo dell'imposta lorda sui redditi da lavoro dipendente è pari a 3.220 euro, la detrazione da lavoro dipendente spettante è pari a 1.880 euro, l'imposta netta sui predetti redditi è pari a 1.340 euro (la prima condizione richiesta dalla norma, relativa alla capienza, risulta, quindi, rispettata). Atteso che tale contribuente ha un reddito complessivo pari a 14.000 euro per l'anno 2022 e che ha lavorato per 365 giorni, ha diritto a una somma

pari a 1.200 euro, a titolo di trattamento integrativo, che non concorre alla formazione del reddito.

Si ipotizzi, inoltre, il caso di un contribuente che abbia un reddito complessivo pari a 25.000 euro derivante da un contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato (per 365 giorni) per un importo pari a 18.000 euro e da redditi agrari pari a 7.000 euro. Per l'anno d'imposta 2022, tale lavoratore ha il coniuge a carico, ha sostenuto spese per interessi passivi pari a 4.000 euro per un mutuo agrario contratto il 10 giugno 2021 e fruisce della seconda rata riferita a spese, sostenute nell'anno 2021, per interventi di recupero del patrimonio edilizio *ex* articolo 16-*bis* del TUIR pari a 3.000 euro.

Occorre, innanzitutto, verificare la “capienza” dell'imposta lorda sui redditi da lavoro dipendente rispetto alle detrazioni previste dall'articolo 13, comma 1, del TUIR. Successivamente occorre verificare che vi sia “incapienza” dell'imposta lorda determinata secondo le regole ordinarie, rispetto alle detrazioni di cui alle precedenti lettere da a) a g). Occorre, infine, verificare se il reddito complessivo non è superiore a 28.000 euro e, poi, calcolare l'importo del trattamento integrativo teorico spettante tenendo conto che il predetto trattamento va rapportato al periodo di lavoro nell'anno e deve essere pari alla differenza tra la somma delle predette detrazioni d'imposta e l'imposta lorda. Tale importo non può, comunque, essere superiore a 1.200 euro annui.

Pertanto, per un lavoratore impiegato per l'intero anno 2022 il cui reddito da lavoro è di 18.000 euro, l'importo dell'imposta lorda sui redditi da lavoro dipendente è pari a 3.970 euro, la detrazione da lavoro dipendente spettante è pari a 2.825 euro, l'imposta netta sui predetti redditi è pari a 1.145 euro (la prima condizione richiesta dalla norma, relativa alla capienza, risulta, quindi, rispettata).

Successivamente occorre verificare che vi sia “incapienza” dell'imposta lorda determinata secondo le regole ordinarie rispetto alle detrazioni di cui alle precedenti lettere da a) a g):

- imposta lorda, pari a 5720 euro;
- ammontare detrazioni lavoro dipendente, pari a 2.185 euro;
- ammontare detrazioni per carichi di famiglia, pari a 690 euro;
- ammontare detrazioni per interessi passivi di mutuo agrario ($1.500 \times 19/100$), pari a 760 euro;

- ammontare della seconda rata di detrazione di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR, pari a 3.000 euro;
- totale detrazioni, pari a 6.635 euro.

Nell'esempio appena descritto, la differenza fra imposta lorda e detrazioni è, pertanto, pari a meno 915 euro (la seconda condizione richiesta dalla norma, relativa alla incapacienza, risulta, quindi, rispettata). Atteso che tale contribuente ha un reddito complessivo pari a 25.000 euro per l'anno 2022 (e quindi non superiore a 28.000 euro) e che ha lavorato per 365 giorni, ha diritto a una somma pari a 915 euro, a titolo di trattamento integrativo, che non concorre alla formazione del reddito.

Qualora la differenza di cui sopra risulti di un ammontare pari, ad esempio, a 1.400 euro, spetterebbe, a titolo di trattamento integrativo, una somma pari a 1.200 euro, limite massimo prescritto dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del d.l. n. 3 del 2020.

1.3.3. Adempimenti dei sostituti e dei sostituiti d'imposta

Analogamente a quanto precisato nella citata circolare n. 29/E del 2020, il trattamento integrativo di cui all'articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020 va riconosciuto dai sostituti d'imposta in via automatica, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei sostituiti.

Tale trattamento va attribuito dai sostituti d'imposta ripartendone i relativi importi sulle retribuzioni relative a prestazioni rese a decorrere dal 1° gennaio 2022 e verificandone in sede di conguaglio la relativa spettanza.

I sostituti d'imposta devono determinare la spettanza del trattamento integrativo e il relativo importo sulla base dei dati a loro disposizione, più precisamente, in base:

- al reddito previsionale relativo all'anno in corso e
- alla “capienza” ed alla “incapienza”, come sopra descritte, relative all'anno in corso; a tal riguardo si evidenzia che il sostituto d'imposta è tenuto a verificare la “capienza” e la “incapienza” sulla base delle detrazioni a lui note, vale a dire quelle di cui agli articoli 12 e 13, commi 1 e 1.1, del TUIR, e ad effettuare un conguaglio di fine anno/cessazione; l'eventuale conguaglio definitivo va effettuato in sede di dichiarazione dei redditi presentata dal sostituito.

I sostituti d'imposta devono determinare la spettanza del trattamento integrativo e il relativo importo anche in base ai dati di cui entrano in possesso, ad esempio, per effetto di

comunicazioni da parte del lavoratore, relative ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento.

Inoltre, il sostituto d'imposta non procede all'erogazione del trattamento integrativo nel caso in cui il lavoratore abbia espressamente formulato una richiesta in tal senso. In sostanza, il dipendente può richiedere al sostituto di non procedere all'erogazione del trattamento integrativo, ad esempio, nelle ipotesi in cui, disponendo di altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, possa ragionevolmente presumere di non avere diritto al trattamento integrativo in esame; in tal caso, il sostituto d'imposta può recuperare il trattamento integrativo eventualmente erogato dagli emolumenti corrisposti nei periodi di paga successivi a quello nel quale è resa la comunicazione e, comunque, entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno o di fine rapporto di lavoro.

L'importo del trattamento integrativo riconosciuto è indicato nella Certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CU).

Ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del d.l. n. 3 del 2020, qualora in tale sede il trattamento integrativo si riveli non spettante, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo. Nel caso in cui il predetto importo superi 60 euro, il recupero dello stesso è effettuato in otto rate di pari ammontare a partire dalla prima retribuzione che tiene conto degli effetti del conguaglio.

Al riguardo, appare opportuno precisare che, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, il sostituto d'imposta in sede di conguaglio di fine rapporto di lavoro è tenuto a recuperare i benefici fiscali non spettanti in un'unica soluzione, indipendentemente dall'importo, in mancanza di ulteriori retribuzioni sulle quali operare il recupero in maniera dilazionata. Qualora il recupero del beneficio non spettante non possa avvenire in occasione del conguaglio di fine rapporto di lavoro, ad esempio per incapienza della retribuzione, si applica l'articolo 23, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui l' *«importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo»*.

Inoltre, ai sensi del successivo comma 4 dell'articolo 1 del d.l. n. 3 del 2020, i sostituti d'imposta compensano il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Sul recupero del trattamento integrativo e sulla compensazione del credito maturato, si rinvia, in quanto compatibili con le modifiche apportate dalla legge di bilancio 2022, agli ulteriori chiarimenti forniti con la citata circolare n. 29/E del 2020.

1.3.4. Contribuenti senza sostituto d'imposta

I contribuenti aventi diritto al trattamento integrativo, le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto che non è sostituto d'imposta, possono richiedere il predetto beneficio nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di riferimento secondo modalità che saranno specificate nei modelli delle dichiarazioni dei redditi²³.

1.4. *Il nuovo assegno unico e universale: le modifiche alle detrazioni per carichi di famiglia*

L'articolo 1 del decreto legislativo 29 dicembre 2021, n. 230²⁴, rubricato «*Istituzione dell'assegno unico e universale per i figli a carico, in attuazione della delega conferita al Governo ai sensi della legge 1° aprile 2021, n. 46*», istituisce, a decorrere dal 1° marzo 2022, l'assegno unico e universale per i figli a carico (di seguito, AUU), che costituisce un beneficio economico attribuito, su base mensile, per il periodo compreso tra marzo di ciascun anno e febbraio dell'anno successivo, ai nuclei familiari sulla base della condizione economica del nucleo, in base all'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE)²⁵.

²³ Cfr. circolare n. 29/E del 2020, paragrafo 8.

²⁴ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2021, n. 309.

²⁵ L'AUU è una prestazione erogata mensilmente dall'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS) a tutti i nuclei familiari con figli minorenni che ne fanno richiesta mediante un'apposita domanda, da presentare nei termini e con le modalità definite dal medesimo Istituto. L'assegno, corrisposto tramite bonifico diretto sul conto corrente indicato dai genitori, spetta anche per i figli maggiorenni fino al compimento dei 21 anni di età, se seguono un corso di formazione scolastica, professionale o di laurea, se hanno un reddito da lavoro inferiore agli 8.000 euro, se sono registrati come disoccupati presso i servizi pubblici per l'impiego o se svolgono il servizio civile universale. Per i figli con disabilità spetta senza alcun limite di età. Per ulteriori chiarimenti sull'AUU si rinvia alla circolare dell'INPS del 9 febbraio 2022, n. 23.

In conseguenza dell'entrata in vigore dell'AUU, l'articolo 10, comma 4, del medesimo decreto delegato modifica l'articolo 12 del TUIR, contenente la disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia, con l'effetto che, sempre a far data dal 1° marzo 2022²⁶:

- cessano di avere efficacia le detrazioni fiscali per figli a carico minori di 21 anni, ivi incluse le maggiorazioni delle detrazioni per figli minori di tre anni e per figli con disabilità²⁷;
- è abrogata la detrazione per famiglie numerose (in presenza di almeno quattro figli) di cui al comma 1-*bis*.

Il citato articolo 12 del TUIR è stato ulteriormente modificato dall'articolo 19, comma 6, del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4²⁸ (di seguito, decreto sostegni-*ter*), il quale al comma 1, lettera d), ha previsto che tra i familiari a carico²⁹ non rientrano i figli di qualsiasi età, *«ancorché per i medesimi non spetti la detrazione»* prevista per i figli a carico, di cui alla precedente lettera c).

Inoltre, il predetto decreto sostegni-*ter* ha inserito il nuovo comma 4-*ter* nel medesimo articolo 12 del TUIR, il quale stabilisce che ai *«fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 sono considerati al pari dei figli per i quali spetta tale detrazione»*.

In altri termini, per i figli di età inferiore ai 21 anni che rispettano i criteri reddituali stabiliti al comma 2 del medesimo articolo 12 (e che, quindi, sono fiscalmente a carico), anche se non spettano più le detrazioni per figli a carico, continuano a spettare le detrazioni e le deduzioni previste per oneri e spese sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico di cui all'articolo 12 del TUIR. Per i figli di età inferiore ai 21 anni, anche se non fiscalmente a carico, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR in tema di *welfare*³⁰.

²⁶ Come previsto dal comma 5 dell'articolo 10 del d.lgs. n. 230 del 2021.

²⁷ Dal 1° marzo 2022, le disposizioni di cui all'articolo 12 del TUIR si applicano esclusivamente per gli altri familiari a carico e per i figli di età pari o superiore a 21 anni.

²⁸ In corso di conversione.

²⁹ Da intendersi come ogni altra persona indicata nell'articolo 433 del codice civile che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria *«esclusi in ogni caso i figli, ancorché per i medesimi non spetti la detrazione ai sensi della lettera c)»*.

³⁰ Non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore normale dei servizi di *welfare* di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR messi a disposizione dal datore di lavoro a tutti i dipendenti anche se goduti da figli di età inferiore ai 21 anni, per i quali non spettano le detrazioni di cui all'articolo 12 del TUIR.

Con riferimento alle detrazioni per carichi di famiglia, fino alla fine di febbraio del primo anno di applicazione (2022), restano in vigore le misure in essere, ossia, per quel che rileva in questa sede, le detrazioni per i figli minori di 21 anni e la detrazione per famiglie numerose di cui al richiamato articolo 12 del TUIR.

Ciò significa che il sostituto d'imposta, anche al fine del riconoscimento del trattamento integrativo di cui al precedente paragrafo 1.3.2, deve computare le detrazioni per carichi di famiglia applicando per i primi due mesi dell'anno in corso (gennaio e febbraio) l'articolo 12 nella versione vigente al 28 febbraio 2022 e, per il restante periodo dell'anno, nella versione come modificata, a decorrere dal 1° marzo 2022, dall'articolo 10 del d.lgs. n. 230 del 2021. Resta ferma la verifica delle detrazioni effettivamente spettanti in occasione del conguaglio di fine anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro con riferimento al reddito complessivo riferito all'intero periodo d'imposta.

Il ragguaglio della detrazione ai soli due mesi di vigenza dell'articolo 12 deve essere effettuato anche con riferimento alla detrazione per famiglie numerose di cui al citato comma 1-*bis*. Infatti, dato che tale detrazione è stata sostituita dal citato AUU, si ritiene che per il solo anno 2022, se il contribuente ha diritto alla predetta detrazione, la stessa debba essere rapportata ai soli due mesi di vigenza della disposizione. La condizione richiesta dalla norma dell'esistenza di almeno quattro figli a carico può, tuttavia, verificarsi in tutto il periodo d'imposta 2022, ciò in quanto l'ulteriore detrazione³¹ non spetta per ciascun figlio, ma deve intendersi come *bonus* complessivo ed unitario a beneficio delle famiglie numerose, senza la necessità di verificare che l'evento che dà diritto alla detrazione stessa sia avvenuto in vigenza del citato comma 1-*bis*.

Ad esempio, se si ipotizza, al 1° gennaio 2022, un nucleo familiare composto da genitori e quattro figli, l'ulteriore detrazione per figli a carico di 1.200 euro prevista dall'articolo 12, comma 1-*bis*³², del TUIR deve essere riconosciuta per soli due mesi (gennaio e febbraio 2022) nella misura di 200 euro ($1.200/12 \times 2$). Tale detrazione spetta, nella medesima misura, anche se il quarto figlio nasce, ad esempio, a settembre 2022.

³¹ È una detrazione «ulteriore» perché non rapportata al mese in cui si verifica il presupposto normativo (circolare del 9 gennaio 2008, n. 1/E).

³² Comma abrogato, a far data dal 1° marzo 2022, dall'articolo 10, comma 4, lettera d), del d.lgs. n. 230 del 2021.

Ai sensi del combinato disposto degli articoli 12 del TUIR e 2, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 230 del 2021, per i figli disabili di età pari o superiore a 21 anni le detrazioni fiscali di cui al citato articolo 12 sono cumulabili con l'AUU eventualmente percepito³³.

Inoltre, al primo figlio di età pari o superiore a 21 anni, può essere riconosciuta la detrazione prevista per il coniuge - se più conveniente delle detrazioni previste per i figli a carico di cui alla predetta lettera c) - nel caso in cui l'altro genitore manchi o non abbia riconosciuto i figli naturali e il contribuente non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi siano figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente legalmente ed effettivamente separato.

Infine, atteso che le predette detrazioni sono rapportate al mese e competono dal mese in cui si sono verificate fino a quello in cui sono cessate le condizioni richieste, la detrazione di cui al novellato articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR spetta dal mese del compimento dei 21 anni di età del figlio.

1.5. Esempio di risparmio d'imposta

Per meglio comprendere gli effetti, in termini di concreto risparmio d'imposta, della riforma in commento si ritiene utile chiarire con degli esempi le differenze tra l'applicazione delle aliquote e delle detrazioni valide dal 1° gennaio 2022 e quelle in vigore fino al 31 dicembre 2021.

Si ipotizzi il caso di un lavoratore dipendente a tempo indeterminato che abbia un reddito complessivo pari a 50.000 euro.

Anno d'imposta 2021 (aliquote e detrazioni in vigore fino al 31 dicembre 2021)

Irpef lorda in base agli scaglioni Irpef in vigore fino al 31 dicembre 2021:

15.000 x 23%	3.450 (a)
13.000 (28.000 – 15.000) x 27%	3.510 (b)
22.000 (50.000 – 28.000) x 38%	8.360 (c)

Imposta lorda 15.320 euro (a + b + c)

Detrazioni per lavoro dipendente

³³ Cfr. circolare dell'INPS n. 23 del 2022.

$$978 \times [(55.000 - 50.000) / 27.000] = \mathbf{181}$$

Imposta netta 15.139 (d) $(15.320 - 181)$

Anno d'imposta 2022 (aliquote e detrazioni in vigore dal 1° gennaio 2022)

Irpef lorda in base agli scaglioni Irpef in vigore dal 1° gennaio 2022

$$15.000 \times 23\% \quad 3.450 \text{ (a1)}$$

$$13.000 (28.000 - 15.000) \times 25\% \quad 3.250 \text{ (b1)}$$

$$22.000 (50.000 - 28.000) \times 35\% \quad 7.700 \text{ (c1)}$$

Imposta lorda 14.400 euro $(a1 + b1 + c1)$

Detrazioni per lavoro dipendente

$$1.910 \times [(50.000 - 50.000) / 22.000] = \mathbf{0}$$

In questo caso non trova applicazione neanche l'ulteriore detrazione di 65 euro prevista per i redditi complessivi da 25.001 euro a 35.000 euro.

Imposta netta 14.400 (e) $(14.400 - 0)$

In conclusione, nell'esempio ipotizzato, il risparmio d'imposta del contribuente nell'anno 2022 rispetto al 2021 è pari a **739 euro** $[d (15.139) - e (14.400)]$.

Ora si ipotizzi il caso di un lavoratore dipendente a tempo indeterminato che abbia un reddito complessivo pari a 30.000 euro.

Anno d'imposta 2021 (aliquote e detrazioni in vigore fino al 31 dicembre 2021)

Irpef lorda in base agli scaglioni Irpef in vigore fino al 31 dicembre 2021:

$$15.000 \times 23\% \quad 3.450 \text{ (a)}$$

$$13.000 (28.000 - 15.000) \times 27\% \quad 3.510 \text{ (b)}$$

$$2.000 (30.000 - 28.000) \times 38\% \quad 760 \text{ (c)}$$

Imposta lorda 7.720 $(a + b + c)$

Detrazioni per lavoro dipendente

$$978 \times [(55.000 - 30.000) / 27.000] = \mathbf{906}$$

Ulteriore detrazione *ex* articolo 2 del d.l. n. 3 del 2020

$$960 + 240 \times [(35.000 - 30.000) / 7.000] = \mathbf{1.131}$$

Totale detrazioni 2.037

Imposta netta 5.683 (d) (7.720 - 906 - 1.131)

Anno d'imposta 2022 (aliquote e detrazioni in vigore dal 1° gennaio 2022)

Irpef lorda in base agli scaglioni Irpef in vigore dal 1° gennaio 2022

15.000 x 23% 3.450 (a1)

13.000 (28.000 – 15.000) x 25% 3.250 (b1)

2.000 (30.000 – 28.000) x 35% 700 (c1)

Imposta lorda 7.400 (a1 + b1 + c1)

Detrazioni per lavoro dipendente

$1.910 \times [(50.000 - 30.000) / 22.000] = 1.736 + 65$ (ulteriore detrazione per i redditi complessivi da 25.001 a 35.000 euro) = **1.801**

Imposta netta 5.599 (e) (7.400 – 1.801)

In conclusione, nell'esempio ipotizzato, il risparmio d'imposta del contribuente nell'anno 2022 rispetto al 2021 è pari a **84 euro** [d (5.683) – e (5.599)].

1.6. Ambito di applicazione temporale

Le modifiche normative introdotte dalla legge di bilancio 2022 entrano in vigore il 1° gennaio 2022 e si applicano, quindi, 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) restano, invece, applicabili le disposizioni prima vigenti.

Qualora i sostituti d'imposta non siano riusciti ad applicare tempestivamente le nuove regole, tenuto conto del necessario adeguamento dei *software* per la lavorazione delle buste paga e della circostanza che il 1° marzo 2022 entrano in vigore le modifiche dell'articolo 12 del TUIR, si ritiene che i sostituti d'imposta possano applicare le modifiche normative in commento entro il mese di aprile 2022, provvedendo ad effettuare un conguaglio per i primi tre mesi del 2022.

A tal riguardo si ricorda che l'articolo 10, comma 5, del d.lgs. n. 230 del 2021 prevede che le modifiche all'articolo 12 del TUIR «*si applicano a decorrere dal 1° marzo 2022*». Pertanto, con riferimento all'anno d'imposta 2022, in relazione alle detrazioni per figli a carico, occorre procedere con calcoli diversificati delle detrazioni spettanti,

applicando l'articolo 12, commi 1, lettera c), e 1-*bis*, del TUIR, nella versione vigente fino al 28 febbraio 2022, per i mesi di gennaio e febbraio 2022 e quello vigente a seguito delle modifiche apportate dal citato d.lgs. n. 230 del 2021 per i successivi dieci mesi del 2022.

2. Differimento dei termini relativi alle addizionali regionali e comunali all'Irpef

L'articolo 1, commi da 5 a 7, della legge di bilancio 2022 ha stabilito che, al fine di consentire agli enti territoriali competenti di adeguare la disciplina delle addizionali regionale e comunale al rinnovato sistema di tassazione delle persone fisiche, sono differiti alcuni termini:

- le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano hanno tempo fino al 31 marzo 2022 per pubblicare la legge con la quale fissano l'eventuale maggiorazione dell'aliquota dell'addizionale regionale (il termine ordinario era il 31 dicembre 2021)³⁴. Si ricorda che l'articolo 6 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 prevede che l'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche è fissata all'1,23 per cento. Tuttavia, ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può stabilire una maggiorazione non superiore a 2,1 punti percentuali.

Le regioni a statuto speciale e le province autonome, che applicano la stessa aliquota base dell'1,23 per cento³⁵, possono stabilire, invece, una maggiorazione non superiore a 0,50 punti percentuali³⁶, come dispone l'articolo 50, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

- le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, ai fini della semplificazione delle dichiarazioni e delle funzioni dei sostituti d'imposta e dei centri di assistenza fiscale (CAF) nonché degli altri intermediari, trasmettono i dati rilevanti per la determinazione dell'addizionale, per la pubblicazione sul sito

³⁴ Si precisa che, nonostante l'articolo 50, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, richieda la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, tale obbligo deve ritenersi assolto con la pubblicazione della legge nel bollettino ufficiale della regione o della provincia autonoma, che, per tali leggi, assolve alla stessa funzione riconosciuta alla Gazzetta Ufficiale.

³⁵ L'articolo 28, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge di 22 dicembre 2011, n. 214, stabilisce che l'aliquota di base di cui all'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 68 del 2011 «*si applica anche alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano*».

³⁶ La maggiorazione può essere fissata fino ad un massimo di 1 punto percentuale, ai sensi dell'articolo 3-*ter* del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, esclusivamente al fine di consentire alle regioni a statuto speciale ed alle province autonome la predisposizione delle misure di copertura finanziaria degli oneri derivanti dal rimborso delle anticipazioni di liquidità di cui agli articoli 2, comma 3, lettera a), e 3, comma 5, lettera a), del d.l. n. 35 del 2013.

informatico www.finanze.it³⁷, entro il 13 maggio 2022 (anziché entro il 31 gennaio 2022³⁸).

- i comuni devono modificare scaglioni e aliquote dell'addizionale loro spettante entro i termini normativamente previsti.

Al riguardo, si ricorda che, in base all'articolo 14, comma 8, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, a decorrere dall'anno 2011, le delibere di variazione dell'addizionale comunale all'Irpef hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di pubblicazione sul predetto sito informatico, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 20 dicembre dell'anno a cui la delibera afferisce.

Con la risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze del 1° febbraio 2022, n. 2, è stato previsto che:

- le regioni che intendano mantenere l'applicazione dell'aliquota unica dell'addizionale regionale non sono tenute ad emanare alcuna legge e possono procedere all'inserimento dei dati all'interno del Portale del Federalismo fiscale www.portalefederalismofiscale.gov.it;
- le regioni che, ai sensi del comma 4 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 68 del 2011³⁹, abbiano modificato la disciplina dell'addizionale regionale all'Irpef con propria legge approvata entro il 31 dicembre 2021 sulla base della precedente articolazione degli scaglioni Irpef (che non risulta, quindi, compatibile con il nuovo sistema di scaglioni delineato dalla legge di bilancio 2022), al fine di garantire la coerenza della disciplina dell'addizionale regionale con la nuova articolazione degli scaglioni Irpef, devono provvedere all'emanazione di apposita legge regionale di adeguamento.

Ciò premesso, si ritiene che i sostituti d'imposta, in attesa che le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano si attivino, nei termini di legge, per rideterminare l'addizionale, alla luce delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2022, debbano applicare:

³⁷ Sito – previsto dall'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360 – individuato con decreto del capo del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze del 31 maggio 2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 5 giugno 2002, n. 130.

³⁸ Cfr. articolo 50, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997.

³⁹ In base al quale per «assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale».

- l'aliquota unica, se deliberata entro il 31 dicembre 2021;
- ovvero l'aliquota di base, se entro il 31 dicembre 2021 sono state approvate le aliquote dell'addizionale sulla base della precedente articolazione degli scaglioni Irpef.

3. Esclusione dall'Irap

L'articolo 1, comma 8, della legge di bilancio 2022 prevede che a *«decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997»*.

In particolare, la disposizione sopra citata stabilisce che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, fuoriescono dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446:

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

Nell'ambito della categoria soggettiva di cui alla sopra citata lettera a), si ritiene che siano esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap, in base al combinato disposto di cui al comma 8 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022 e dell'articolo 55 del TUIR, le persone fisiche esercenti imprese commerciali, ove per *«esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile, 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'impresa»* (articolo 55, comma 1, del TUIR).

Al ricorrere della condizione di esercizio di impresa commerciale, considerata la natura di impresa individuale, si è dell'avviso che non siano soggette ad Irap l'impresa familiare e l'azienda coniugale non gestita in forma societaria⁴⁰.

⁴⁰ Cfr. modello Redditi PF, fascicolo 3, quadro RF o RG, e modello Redditi PF, fascicolo 2, quadro RH.

L'impresa familiare, infatti, come chiarito nella risoluzione 28 aprile 2008, n. 176/E, *“ha natura individuale e non collettiva (associativa); pertanto è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi”*.

In tal senso è possibile menzionare anche la risposta all'interpello del 18 marzo 2021, n. 195, che, nel richiamare la risoluzione del 10 giugno 2008, n. 233/E, chiarisce che l'unico soggetto in un'impresa familiare *ex* articolo 230-*bis* del codice civile avente la qualifica di imprenditore è il titolare dell'impresa stessa.

In considerazione della natura di impresa individuale, l'impresa familiare, pertanto, rientra nell'ambito dei soggetti esclusi dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

Per le medesime considerazioni, si è dell'avviso che siano escluse dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap, a far data dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, le aziende coniugali non gestite in forma societaria.

Nell'ambito soggettivo di esclusione dall'Irap di cui alla sopra citata lettera b) rientrano le persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR residenti nel territorio dello Stato.

Il riferimento alle persone fisiche esercenti arti e professioni implica che resti assoggettato ad Irap l'esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 del TUIR.

L'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap delle sole persone fisiche, per quanto concerne l'esercizio di arti e professioni, è coerente con la volontà del legislatore di escludere dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap, a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, le sole persone fisiche esercenti attività d'impresa.

L'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap dei soggetti sopra individuati, a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2022, determina la caducazione degli obblighi documentali, contabili, dichiarativi funzionali alla determinazione e all'assolvimento di detta imposta.

Pertanto, i soggetti sopra individuati, a far data dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, non sono altresì tenuti al rispetto degli obblighi documentali, contabili, di

versamento dell'acconto e del saldo dell'Irap, nonché dell'obbligo di presentazione della dichiarazione Irap.

Diversamente, permangono tutti gli obblighi documentali, contabili, dichiarativi, di versamento dell'imposta, in acconto e a saldo, relativi ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022.

A titolo esemplificativo, con riferimento al periodo d'imposta 2021, resta dovuto il versamento del saldo Irap e l'obbligo di presentazione della dichiarazione Irap.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)