Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

Camera dei Deputati

Commissione Bilancio, Tesoro e Programmazione

Senato della Repubblica

Commissione Programmazione economica e Bilancio

BILANCIO DI PREVISIONE DELLO STATO PER L'ANNO FINANZIARIO 2027 E BILANCIO PLURIENNALE 2027-2029
(A.C. 3174-bis)

PREMESSA

Il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, nell'esercizio delle proprie attribuzioni e in coerenza con il ruolo di interlocutore tecnico e istituzionale riconosciuto nell'ambito del sistema delle relazioni tra le professioni e lo Stato, intende formulare il proprio contributo in sede di esame del disegno di legge recante il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2027 e il bilancio pluriennale per il triennio 2027-2029 (A.C. 3174-bis), al fine di offrire elementi di analisi e valutazione di natura tecnico-giuridica utili alla definizione di scelte normative consapevoli ed efficaci.

Il disegno di legge si inserisce in un quadro ordinamentale profondamente rinnovato dall'attuazione della delega fiscale di cui alla legge 9 agosto 2023, n. 111, e, in particolare, dall'adozione dei testi unici – tra i quali il testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi di cui al decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117, il testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33, e il testo unico in materia di imposta sul valore aggiunto di cui al decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10 – sui quali le disposizioni in esame direttamente intervengono. Tale circostanza impone una particolare attenzione al coordinamento sistematico delle nuove misure con le discipline codificate, al fine di preservare quella certezza del diritto che costituisce il presupposto stesso dell'opera di riordino.

L'intervento si colloca nella prospettiva di fornire un'analisi qualificata e costruttiva delle misure di maggiore impatto sul mondo del lavoro, con particolare riguardo agli incentivi per le assunzioni a tempo indeterminato, al regime fiscale dei fringe benefit per i giovani lavoratori e alle misure di sostegno alla genitorialità, di conciliazione dei tempi di vita e di lavoro e di inserimento lavorativo delle donne vittime di violenza. Tali misure investono in modo immediato l'attività quotidiana dei Consulenti del Lavoro, chiamati a darne concreta applicazione.

Particolare attenzione verrà inoltre riservata all'area della fiscalità, con riferimento alla tassazione agevolata degli incrementi retributivi derivanti dai rinnovi contrattuali, alla maggiorazione del costo deducibile per le nuove assunzioni di lavoratrici madri e di giovani, all'imposta sostitutiva sugli incrementi reddituali dei giovani lavoratori, all'innalzamento della soglia di accesso al regime forfetario, alle misure di contrasto alle indebite compensazioni e alla rimodulazione dell'utilizzo dei crediti d'imposta. Si tratta di misure che incidono in misura significativa sulla determinazione della retribuzione netta, sugli adempimenti dei sostituti d'imposta, sulla liquidità delle imprese e sull'organizzazione delle attività professionali, e che richiedono una valutazione approfondita in termini di equità, semplicità applicativa, proporzionalità e coerenza con gli obiettivi di crescita e sostenibilità del sistema economico.

Con il presente contributo si intende mettere a disposizione delle Istituzioni l'esperienza e le competenze maturate dai Consulenti del Lavoro, al fine di sostenere un confronto basato su elementi concreti, su una conoscenza diretta delle dinamiche del mondo del lavoro e su una visione orientata allo sviluppo sostenibile e alla modernizzazione del Paese.

OSSERVAZIONI E PROPOSTE SULLE MISURE IN MATERIA DI LAVORO E PREVIDENZA

Art. 42 – Misure in materia di assunzioni a tempo indeterminato

L'art. 42 modifica gli articoli 1, 2 e 3 del DL n. 62/2026 Disposizioni urgenti in materia di salario giusto, di incentivi all'occupazione e di contrasto del caporalato digitale, prorogando dal 31 dicembre 2026 al 31 dicembre 2027 il termine per beneficiare degli esoneri contributivi riconosciuti ai datori di lavoro privati per le assunzioni a tempo indeterminato.

Osservazioni e proposte

Il principale elemento positivo della disposizione risiede nella volontà di consolidare misure già operative, evitando interruzioni che potrebbero compromettere la programmazione delle assunzioni da parte delle imprese. La prosecuzione degli esoneri contributivi consente infatti ai datori di lavoro di pianificare con maggiore certezza gli investimenti occupazionali, mantenendo un'attenzione specifica verso giovani, donne in condizioni di svantaggio e disoccupati di lunga durata. Particolarmente significativa è la conferma delle agevolazioni nelle aree della ZES unica, dove la riduzione del costo del lavoro continua a rappresentare uno strumento di sostegno all'occupazione e di contrasto agli squilibri territoriali. La misura assume dunque rilievo non tanto per l'introduzione di nuovi strumenti, quanto per la scelta di garantirne la continuità e ampliarne l'efficacia temporale, confermando un modello di incentivazione che collega il sostegno alle imprese alla promozione di occupazione stabile.

Art. 45 – Modifiche alla disciplina dei fringe benefit per i giovani lavoratori

L'art. 45 del disegno di legge di bilancio 2027 interviene sulla disciplina fiscale dei fringe benefit, prevedendo, per il periodo d'imposta 2027, una specifica agevolazione a favore dei giovani lavoratori. In particolare, ferma restando la disciplina già prevista per il 2027, che stabilisce una soglia di esenzione di 1.000 euro per la generalità dei dipendenti, elevata a 2.000 euro per quelli con figli fiscalmente a carico, la disposizione estende il limite maggiorato di 2.000 euro anche ai lavoratori dipendenti che non abbiano compiuto 31 anni. L'esenzione riguarda il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dal datore di lavoro, nonché le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, dei canoni di locazione e degli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale.

Osservazioni e proposte

La modifica merita un giudizio decisamente positivo, in quanto introduce un elemento di particolare novità nella disciplina dei fringe benefit. Per la prima volta, infatti, il legislatore individua nell'età anagrafica un autonomo criterio di accesso alla soglia maggiorata, riconoscendo ai lavoratori più giovani una tutela specifica, non più subordinata esclusivamente alla condizione familiare.

La scelta appare particolarmente opportuna nell'attuale contesto economico e sociale, caratterizzato da una crescente difficoltà di accesso all'autonomia abitativa e da un costo della vita che incide in misura significativa sulle possibilità di emancipazione delle nuove generazioni. La misura presenta, inoltre, il pregio della semplicità applicativa in quanto il requisito anagrafico costituisce un parametro oggettivo, facilmente verificabile e idoneo a ridurre le incertezze interpretative e gestionali. Ne deriva un intervento che, pur circoscritto al 2027, valorizza tale misura quale strumento di sostegno al potere d'acquisto e di accompagnamento dei giovani lavoratori verso una maggiore indipendenza economica. Si rileva, tuttavia, che la formulazione «lavoratori dipendenti che non hanno compiuto 31 anni» non individua il momento in cui il requisito anagrafico deve essere verificato. Per i lavoratori che compiono il trentunesimo anno di età nel corso del 2027 non è chiaro se il limite maggiorato spetti per l'intero periodo d'imposta ovvero soltanto per i beni e i servizi erogati fino al compimento dell'età, con evidenti ricadute sugli adempimenti del sostituto d'imposta, chiamato a verificare il rispetto della soglia in sede di conguaglio. Si propone, pertanto, di riferire il requisito all'anno di nascita, prevedendo che il limite maggiorato spetti ai lavoratori nati successivamente al 31 dicembre 1995, in coerenza con la tecnica redazionale adottata dall'articolo 44 del disegno di legge.

Art. 57 – Bonus lavoratrici madri

Il sistema delle misure economiche a favore delle lavoratrici madri si è finora caratterizzato per una successione di interventi prevalentemente temporanei. L'art. 57 del disegno di legge di bilancio riconosce, a decorrere dal 2027, un bonus di 100 euro mensili alle lavoratrici dipendenti e autonome con almeno due figli e un reddito da lavoro non superiore a 40.000 euro annui. Il beneficio, erogato dall'INPS su domanda per ogni mese o frazione di mese di attività lavorativa, spetta fino al mese del compimento del 10° anno del secondo figlio, per le madri con 2 figli, e fino al mese del compimento del 18° anno del figlio più piccolo, per le madri con più di 2 figli. Contestualmente, viene disposta la soppressione dell'esonero contributivo parziale previsto dalla Legge di Bilancio 2025.

Osservazioni e proposte

La disposizione merita pieno apprezzamento, soprattutto per la scelta di superare la frammentazione degli interventi precedenti attraverso l'introduzione di un beneficio strutturale, destinato a operare stabilmente e secondo criteri unitari. L'importo di 100 euro mensili determina un rafforzamento del sostegno economico rispetto alle precedenti integrazioni.

Particolarmente significativa è l'estensione della misura tanto alle lavoratrici dipendenti quanto a quelle autonome. Si tratta di una scelta che valorizza la maternità indipendentemente dalla forma contrattuale attraverso la quale viene esercitata l'attività lavorativa, contribuendo a ridurre le differenze di trattamento che tradizionalmente caratterizzano i due ambiti occupazionali.

L'intervento è quindi finalizzato a sostenere la natalità e favorire la permanenza delle donne nel mercato del lavoro. La subordinazione del beneficio allo svolgimento di un'attività lavorativa risponde infatti all'esigenza di contrastare il rischio che la nascita dei figli determini l'interruzione o l'abbandono dell'occupazione, fenomeno che contribuisce a mantenere il tasso di partecipazione femminile al lavoro in Italia tra i più bassi del contesto europeo.

Ulteriore elemento di favore è rappresentato dal trattamento fiscale e sociale del bonus. L'esclusione dall'imposizione ai fini fiscali e contributivi, lo rende uno strumento di sostegno economicamente apprezzabile, che coniuga la tutela della maternità con l'obiettivo di rafforzare l'autonomia reddituale e professionale delle donne.

Art. 59 – Disposizioni in materia di congedo parentale

L'articolo 59 modifica l'art. 34, comma 1, del d.lgs. n. 151/2001, recante il Testo unico delle disposizioni legislative in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità, prevedendo che l'indennità di congedo parentale pari all'80% della retribuzione, fruibile in alternativa tra i genitori entro il 6° anno di vita del figlio, sia riconosciuta, oltre ai 2 mesi già previsti, per ulteriori 2 mesi per il primo figlio, 3 mesi per il secondo figlio e 4 mesi per il terzo figlio e successivi, per un massimo complessivo, rispettivamente, di 4, 5 e 6 mesi. La disposizione si applica ai lavoratori che abbiano terminato o terminino il congedo di maternità o, in alternativa, di paternità successivamente al 31 dicembre 2026.

Osservazioni e proposte

L'intervento è particolarmente apprezzabile, poiché consolida e rafforza il percorso di progressivo miglioramento del trattamento economico del congedo parentale avviato dal legislatore negli ultimi anni. La maggiore copertura economica consente di rendere effettivamente più accessibile uno

strumento di tutela che, soprattutto in presenza di retribuzioni medio-basse, rischia di risultare difficilmente utilizzabile quando comporta una riduzione significativa del reddito familiare.

L'elevazione dell'indennità all'80% per periodi più estesi avvicina il trattamento economico del congedo alla normale retribuzione, attenuando il sacrificio finanziario connesso alla sospensione dell'attività lavorativa e permettendo ai genitori di dedicare maggiore tempo alla cura dei figli nelle fasi più delicate della crescita.

Merita particolare attenzione la scelta di graduare la durata del beneficio in relazione all'ordine di nascita. La previsione di periodi progressivamente più lunghi per il secondo, il terzo e i successivi figli riconosce, infatti, il maggiore impegno organizzativo ed economico che caratterizza le famiglie numerose. La disposizione assume così anche una funzione di sostegno alla natalità, in un contesto demografico segnato da una persistente riduzione delle nascite.

In questa prospettiva, il rafforzamento del congedo parentale non rappresenta soltanto un ampliamento delle tutele individuali, ma anche uno strumento di politica del lavoro, potenzialmente idoneo a ridurre gli effetti penalizzanti della maternità sui percorsi occupazionali e a favorire una più equilibrata distribuzione dei compiti di cura all'interno della famiglia.

Art. 60 – Voucher per i servizi dell'infanzia a beneficio delle lavoratrici e dei lavoratori autonomi

La disciplina delle misure di conciliazione tra attività lavorativa e responsabilità familiari continua a presentare differenze significative tra lavoro subordinato e lavoro autonomo.

L'art. 60 del disegno di legge di bilancio interviene per il triennio 2027-2029, riconoscendo ai genitori lavoratori autonomi iscritti all'INPS, compresi quelli della Gestione separata, un contributo fino a 500 euro mensili, per un periodo non superiore a 3 mesi nell'arco degli 11 mesi successivi al termine del congedo di maternità o paternità, su richiesta e in alternativa al relativo congedo parentale, per l'acquisto di servizi di baby-sitting e di servizi educativi per l'infanzia.

Osservazioni e proposte

La misura esprime una scelta condivisibile e meritevole di pieno sostegno, in quanto affronta una delle principali criticità del sistema di protezione sociale dei lavoratori autonomi relativamente alla difficoltà di conciliare le esigenze di cura familiare con la necessità di garantire continuità all'attività professionale.

Diversamente dal lavoro subordinato, infatti, l'assenza dal lavoro del professionista o del lavoratore autonomo può comportare non soltanto una riduzione immediata del reddito, ma anche la perdita di opportunità economiche, rapporti commerciali e clientela. In tale contesto, l'alternativa tra sospensione dell'attività e ricorso a servizi di assistenza all'infanzia assume un rilievo particolarmente significativo.

Il voucher consente di sostenere le spese per l'assistenza e l'educazione dei figli senza imporre necessariamente l'interruzione dell'attività lavorativa, offrendo una risposta concreta alle esigenze di continuità professionale. Al tempo stesso, contribuisce a ridurre il divario di tutela rispetto ai lavoratori dipendenti, riconoscendo che le necessità di conciliazione non dipendono dalla natura subordinata o autonoma del rapporto di lavoro.

Un ulteriore elemento qualificante è rappresentato dalla destinazione vincolata delle risorse all'acquisto di servizi. Tale impostazione, oltre a sostenere direttamente le famiglie, favorisce il ricorso ai servizi educativi per la prima infanzia.

Art. 61 – Misure in favore delle donne vittime di violenza

Il sistema di sostegno alle donne vittime di violenza comprende, tra gli altri strumenti, il reddito di libertà, finalizzato a favorire, attraverso un contributo economico, percorsi di autonomia personale e materiale delle donne che si trovano in condizioni di povertà.

A tale misura si affianca l'incentivo all'occupazione introdotto dall'art. 1, comma 191, della legge di Bilancio 2024, che riconosce ai datori di lavoro privati, per le assunzioni delle beneficiarie un esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali, entro il limite massimo di 8.000 euro annui.

L'art. 61 del disegno di legge di bilancio 2027 interviene su entrambi gli strumenti, prevedendo, per il triennio 2027-2029, un incremento di 2 milioni di euro annui del Fondo per le politiche relative ai diritti e alle pari opportunità, destinato al finanziamento del reddito di libertà, e prorogando fino al 2029 il periodo entro il quale possono essere effettuate le assunzioni agevolate.

Osservazioni e proposte

La valutazione dell'intervento è senz'altro positiva, poiché la disposizione rafforza una strategia di tutela fondata sulla stretta connessione tra indipendenza economica, protezione personale e inserimento lavorativo.

La disponibilità di risorse economiche autonome costituisce infatti uno dei presupposti essenziali per consentire alle donne vittime di violenza di sottrarsi a situazioni di dipendenza e intraprendere un percorso effettivo di ricostruzione della propria vita. In assenza di un adeguato sostegno economico, la possibilità di allontanarsi da un contesto violento rischia di rimanere concretamente limitata, soprattutto quando alla condizione di vulnerabilità personale si accompagna la mancanza di un'occupazione stabile.

L'incremento delle risorse destinate al reddito di libertà risponde pertanto all'esigenza di ampliare la capacità di intervento di uno strumento la cui domanda ha finora superato le disponibilità finanziarie. Parallelamente, la proroga dell'esonero contributivo fino al 2029 consolida il sostegno all'inserimento occupazionale, offrendo alle imprese un quadro temporale più ampio e certo per programmare le assunzioni.

Particolarmente apprezzabile è la complementarità tra le due misure. Il sostegno economico immediato e l'incentivo all'assunzione non operano come interventi isolati, ma concorrono a costruire un percorso progressivo che accompagna la beneficiaria dalla prima fase di autonomia fino all'integrazione nel mercato del lavoro.

La disposizione conferma, in definitiva, il valore dell'occupazione quale strumento di emancipazione e protezione sociale. Il lavoro, infatti, non rappresenta soltanto una fonte di reddito, ma costituisce anche una condizione fondamentale per recuperare indipendenza, capacità decisionale e stabilità personale. Il rafforzamento congiunto del reddito di libertà e degli incentivi occupazionali si colloca dunque in una prospettiva di tutela sostanziale, orientata non soltanto ad affrontare l'emergenza, ma anche a favorire la costruzione di condizioni durature di autonomia.

OSSERVAZIONI E PROPOSTE SULLE MISURE IN MATERIA FISCALE

ART. 6. Disposizioni in materia di imposte sostitutive sugli incrementi retributivi disposti in attuazione dei rinnovi contrattuali

La disposizione introduce nel testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi, di cui al decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117, il nuovo articolo 360-sexies, con il quale viene riproposta anche per il periodo d'imposta 2027 la tassazione agevolata degli incrementi retributivi disposti in attuazione dei rinnovi contrattuali.

In particolare, gli incrementi retributivi corrisposti ai lavoratori dipendenti nell'anno 2027, aventi decorrenza fissata negli anni 2025, 2026 e 2027 in attuazione di rinnovi contrattuali sottoscritti dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2027, sono assoggettati, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con aliquota del 5 per cento. L'imposta sostitutiva si applica soltanto ai lavoratori del settore privato titolari, nell'anno 2026, di un reddito di lavoro dipendente non superiore a 33.000 euro.

Per gli incrementi retributivi aventi decorrenza negli anni 2025 e 2026, qualora nel corso del 2027 risulti sottoscritto un nuovo rinnovo contrattuale, l'imposta sostitutiva si applica *pro quota* agli incrementi retributivi con riferimento ai mesi di applicazione dei due contratti, escludendo il cumulo delle quote annuali riferite al periodo d'imposta 2027. Restano esclusi gli emolumenti arretrati riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di contratti collettivi sopravvenuti, ai quali continua ad applicarsi il regime di tassazione separata previsto dall'articolo 19, comma 1, lettera b), del medesimo testo unico.

Osservazioni e proposte

Si esprime apprezzamento per la riproposizione della misura, che si colloca tra gli interventi del legislatore finalizzati a sostenere il potere d'acquisto delle retribuzioni e a rafforzare il legame tra produttività e salario. La norma si pone, *mutatis mutandis*, in continuità con quanto previsto dall'articolo 1, comma 7, della legge 30 dicembre 2025, n. 199, nonché con l'impianto del decreto-legge 30 aprile 2026, n. 62, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 giugno 2026, n. 112, che assume i contratti collettivi sottoscritti dalle organizzazioni comparativamente più rappresentative quale parametro di riferimento del trattamento economico complessivo adeguato, valorizzando in tal modo il ruolo della contrattazione collettiva quale sede privilegiata di definizione delle dinamiche salariali.

L'applicazione del regime di tassazione sostitutiva nel corso del periodo d'imposta 2026 ha tuttavia fatto emergere diversi dubbi interpretativi, sui quali l'Agenzia delle entrate è intervenuta dapprima con la circolare n. 2/E del 24 febbraio 2026 e successivamente con la circolare n. 3/E del 24 giugno 2026. Anche la Fondazione Studi del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro è intervenuta sul tema con la circolare n. 2 del 6 marzo 2026.

Ciò nonostante, permangono dubbi circa l'applicabilità della disposizione agli incrementi retributivi corrisposti nel 2027 in attuazione di accordi collettivi sottoscritti nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2024 e il 31 dicembre 2027 che prevedano esclusivamente adeguamenti economici determinati in funzione dell'indice IPCA, secondo meccanismi già disciplinati dai contratti collettivi nazionali di lavoro vigenti. In particolare, appare necessario chiarire se tali accordi possano essere qualificati come rinnovi contrattuali ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 5 per cento, anche quando siano sottoscritti in attuazione di clausole di adeguamento retributivo già previste dai CCNL. La questione assume particolare rilevanza in considerazione della natura negoziale di tali accordi, i quali, pur inserendosi nell'ambito di una disciplina contrattuale preesistente, producono effetti economici a decorrere dalla loro stipulazione o dalla diversa data concordata dalle parti.

Si ritiene che, attesa la finalità della norma, tali incrementi retributivi possano rientrare nel relativo ambito applicativo. Si propone, pertanto, di chiarire espressamente che nella nozione di rinnovo contrattuale, ai fini dell'applicazione del regime agevolato, sono ricompresi anche gli accordi collettivi aventi esclusivamente contenuto economico, sottoscritti in attuazione di clausole di adeguamento retributivo previste dai CCNL vigenti.

ART. 9. Modifiche alle aliquote IRPEF e alle soglie del regime forfettario

Il comma 1 introduce, per il solo anno 2027, una diversa articolazione degli scaglioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, elevando da 50.000 a 55.000 euro il limite superiore del secondo scaglione, assoggettato all'aliquota del 33 per cento (nuovo comma 5-bis dell'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117).

Il comma 2 interviene sulla disciplina del regime forfetario, elevando da 85.000 a 100.000 euro il limite dei ricavi o compensi percepiti nell'anno precedente rilevante ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime, limitatamente alle imposte sui redditi e alle addizionali regionali e comunali (nuovo comma 1-bis dell'articolo 232 del testo unico). Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto resta invece ferma la soglia di 85.000 euro, corrispondente al limite massimo consentito dalla disciplina unionale del regime di franchigia per le piccole imprese, sicché i soggetti con ricavi o compensi

compresi tra 85.000 e 100.000 euro applicheranno l'imposta sostitutiva ai fini delle imposte sui redditi, restando tuttavia assoggettati al regime IVA ordinario. Il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 115.000 euro, ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, e a 100.000 euro, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 238, comma 1, del testo unico, come modificato). La relazione tecnica stima in circa 41.000 i contribuenti che opteranno per il regime in ragione della sua convenienza economica.

Il comma 3 eleva, per il solo anno 2027, da 30.000 a 35.000 euro il limite dei redditi di lavoro dipendente e assimilati oltre il quale è precluso l'accesso al regime (articolo 233, comma 1, lettera f), del testo unico), confermando per un'ulteriore annualità l'innalzamento già disposto, in via temporanea, per gli anni 2025 e 2026.

Osservazioni e proposte

Con riferimento al comma 1, si esprime apprezzamento per l'ampliamento del secondo scaglione di reddito, che, secondo la relazione tecnica, interessa circa 3,2 milioni di contribuenti e si pone in linea di continuità con il percorso di riduzione del carico fiscale sul ceto medio. Se ne auspica, tuttavia, la stabilizzazione, atteso che una diversa articolazione degli scaglioni limitata al solo anno 2027 genera incertezza per i contribuenti e oneri di adeguamento per i sostituti d'imposta, chiamati a modificare le procedure di calcolo delle ritenute per un unico periodo d'imposta.

Quanto al comma 2, si condivide l'innalzamento della soglia di accesso al regime forfetario, che amplia il novero dei contribuenti destinatari di un regime di determinazione semplificata del reddito. La formulazione proposta determina tuttavia un'anomala sovrapposizione di regimi, definibile come regime a «doppio binario»: per la fascia di ricavi o compensi compresa tra 85.000 e 100.000 euro, il contribuente è assoggettato all'imposta sostitutiva ai fini delle imposte sui redditi, ma al regime ordinario ai fini dell'IVA.

Tale disallineamento attenua sensibilmente uno dei pilastri della disciplina forfetaria, ovvero la semplificazione degli adempimenti. I contribuenti collocati nella fascia intermedia saranno infatti tenuti a gestire tutti gli adempimenti propri del regime IVA ordinario: l'emissione delle fatture con addebito dell'imposta, le liquidazioni e i versamenti periodici con le relative comunicazioni, la dichiarazione annuale e la tenuta dei registri, nonché l'applicazione dei meccanismi di rettifica della detrazione connessi al passaggio dal regime di franchigia al regime ordinario, già disciplinati dall'articolo 19-bis2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e ora confluiti nel testo unico IVA di cui al decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10. A ciò si aggiunge il rischio di ricorrenti oscillazioni tra regime di franchigia e regime ordinario per i contribuenti con ricavi o compensi prossimi alla soglia di 85.000 euro.

In tale prospettiva, si ritiene opportuno valutare la richiesta, in sede europea, di una misura speciale di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, volta a consentire l'allineamento della soglia di franchigia IVA al nuovo limite di 100.000 euro, come già avvenuto in passato con la decisione di esecuzione (UE) 2020/647 del Consiglio, che autorizzò l'Italia ad applicare una soglia di franchigia pari a 65.000 euro. Nelle more, senza differire l'efficacia dell'innalzamento della soglia ai fini delle imposte sui redditi, si propone di introdurre per i contribuenti della fascia compresa tra 85.000 e 100.000 euro un regime IVA semplificato, che preveda la liquidazione e il versamento dell'imposta su base annuale e l'esonero dalle comunicazioni periodiche.

Con riferimento al comma 3, si rileva la limitata efficacia di una misura reiterata con carattere esclusivamente temporaneo: l'innalzamento a 35.000 euro del limite dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, già disposto per gli anni 2025 e 2026, viene prorogato per il solo 2027, generando incertezza di pianificazione per i lavoratori dipendenti che intendano affiancare al rapporto di lavoro un'attività autonoma di minore entità economica. Si propone, pertanto, di sostituire le parole «Per l'anno 2027» con le seguenti: «A decorrere dall'anno 2027», conferendo carattere di stabilità alla soglia di 35.000 euro.

Più in generale, l'ulteriore innalzamento della soglia di accesso accentua l'effetto distorsivo del regime forfetario sulla concorrenza tra soggetti che svolgono la medesima attività con modalità organizzative differenti, già segnalato da questo Consiglio Nazionale. Tale situazione produce effetti particolarmente rilevanti per i lavoratori autonomi esercenti attività professionale e ne disincentiva l'aggregazione, atteso che il regime forfetario è riservato ai soggetti che svolgono l'attività in forma individuale e che, in alcuni casi, anche l'esercizio in forma individuale non ne consente l'accesso per la presenza di cause ostative connesse alla partecipazione in società o associazioni.

Si propone, pertanto, un intervento strutturale finalizzato a rimuovere tale ostacolo, estendendo il regime forfetario, ai fini delle imposte sui redditi e delle addizionali regionali e comunali, ai professionisti che svolgono la propria attività in forma associata o mediante società tra professionisti disciplinate dall'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, e dal regolamento di cui al decreto del Ministro della giustizia 8 febbraio 2013, n. 34. La proposta, illustrata nel dettaglio nella proposta emendativa allegata al presente documento, si articola in due interventi tra loro convergenti. Il primo è volto a introdurre nel testo unico un nuovo articolo 232-bis, che consenta alle società tra professionisti e alle associazioni professionali di accedere al regime con soglie di ricavi e compensi crescenti in funzione del numero dei professionisti effettivamente operanti (da 100.000 euro per un professionista fino a 275.000 euro per cinque o più professionisti),

con imposta sostitutiva del 15 per cento liquidata dal soggetto collettivo, applicazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, esclusione dall'IRAP nei periodi di effettiva applicazione del regime e specifici presidi contro il frazionamento artificioso dell'attività. Il secondo è volto a rimuovere la causa ostativa di cui all'articolo 233, comma 1, lettera d), del testo unico, limitatamente alle partecipazioni in società tra professionisti e associazioni professionali che applicano il nuovo regime.

La specificità dell'attività professionale, anche rispetto alle forme organizzative attraverso le quali viene esercitata, è stata di recente valorizzata dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 153 del 2026, depositata il 24 luglio 2026, con la quale, nel dichiarare non fondate, nei sensi di cui in motivazione, le questioni sollevate in materia di IRAP applicabile alle associazioni professionali, è stato affermato che il presupposto impositivo sussiste soltanto ove l'attività sia effettivamente esercitata in forma associata. L'intervento proposto si pone, inoltre, in linea di continuità con l'indirizzo già tracciato dal legislatore con l'introduzione, ad opera del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, dell'articolo 177-bis del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, disciplina oggi confluita nel nuovo testo unico, che assicura la neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione e aggregazione delle attività professionali.

I vantaggi strutturali della proposta possono sintetizzarsi nello stimolo al ricambio generazionale, nella crescita dimensionale degli studi, nell'incremento prospettico della capacità reddituale e dei volumi d'affari e nella maggiore stabilità delle Casse di previdenza. Si tratta, in definitiva, di rendere la disciplina tributaria finalmente coerente con l'obiettivo, spesso annunciato, di favorire le sinergie professionali anziché ostacolarle, nella consapevolezza che l'aggregazione professionale è sempre più necessaria per affrontare adeguatamente le sfide che il mercato e l'innovazione tecnologica impongono.

In via subordinata, qualora non si ritenesse di procedere all'estensione del regime ai soggetti collettivi, si propone quantomeno di consentire ai professionisti di età inferiore a 35 anni che costituiscano una società tra professionisti in forma di società a responsabilità limitata, o vi facciano ingresso, di mantenere per un triennio il regime forfetario sulla propria posizione individuale, in deroga alla causa ostativa di cui al citato articolo 233, comma 1, lettera d), così da rimuovere il principale ostacolo fiscale all'ingresso dei giovani professionisti nelle strutture organizzate.

Si rimanda in calce alla consultazione di una proposta emendativa, corredata della relativa relazione illustrativa.

ART. 36. Misure di contrasto alle indebite compensazioni

La disposizione modifica l'articolo 5, comma 7, del testo unico in materia di versamenti e di riscossione di cui al decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33, riducendo da 50.000 a 30.000 euro la soglia oltre la quale è preclusa la compensazione dei crediti mediante modello F24 per i contribuenti con iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, ovvero con carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione o piani di rateazione. Secondo la relazione tecnica, la possibilità di procedere alla compensazione è ristabilita con il pagamento dei debiti.

La preclusione, introdotta dalla legge di bilancio per il 2024 con una soglia di 100.000 euro, successivamente ridotta a 50.000 euro dalla legge di bilancio per il 2026, viene dunque ulteriormente inasprita; resta ferma la possibilità di compensare i crediti relativi ai contributi previdenziali e ai premi assicurativi dovuti all'INAIL. La relazione tecnica stima effetti finanziari positivi pari a 100 milioni di euro annui a decorrere dal 2027.

Osservazioni e proposte

Si condivide l'obiettivo di contrastare le indebite compensazioni e di rafforzare la riscossione dei debiti erariali. Tuttavia, la progressiva riduzione della soglia di preclusione, passata, nell'arco di tre esercizi, da 100.000 a 30.000 euro, finisce per intercettare una platea amplissima di imprese di piccole e medie dimensioni, estendendo a situazioni di mera tensione finanziaria uno strumento originariamente concepito per contrastare posizioni debitorie di rilevante entità.

In un contesto produttivo contrassegnato da cronici ritardi negli incassi dei crediti commerciali, l'accumulo di un carico scaduto di 30.000 euro, può dipendere da temporanee crisi di liquidità. Inibire la facoltà di utilizzare in compensazione crediti certi, liquidi ed esigibili spettanti all'impresa impedisce il regolare assolvimento dei versamenti correnti, ivi compresi quelli delle ritenute e dei contributi relativi ai lavoratori dipendenti, traducendosi in un immediato fattore di stallo operativo e, paradossalmente, in un ostacolo alla stessa capacità del contribuente di onorare i propri debiti.

Sul piano procedurale, la preclusione opera anche nei confronti del contribuente che abbia regolarmente presentato istanza di rateazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (disciplina ora confluita nel testo unico di cui al decreto legislativo n. 33 del 2025), ma sia in attesa del relativo accoglimento, giacché l'assenza di un piano di rateazione già «in essere» comporta lo scarto automatico del modello F24. Si propone, pertanto, di escludere dal computo dei debiti ostativi quelli oggetto di istanza di rateazione presentata prima

della trasmissione della delega di pagamento, fino all'eventuale provvedimento di rigetto da parte dell'agente della riscossione.

ART. 37. Modifiche all'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta

L'articolo 37 reca un complesso di misure incidenti sui tempi e sulle modalità di utilizzo dei crediti d'imposta.

Il comma 1 dispone che, in deroga all'articolo 121, comma 3, secondo periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, le quote annuali utilizzabili in compensazione nell'anno 2027 dei crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura relative alle spese sostenute nell'anno 2023 per gli interventi di cui all'articolo 119 del medesimo decreto-legge (cosiddetto Superbonus) siano a loro volta ripartite in dieci rate annuali di pari importo. Sono escluse le quote relative alle spese per le quali sia già stata esercitata l'opzione per la ripartizione in dieci rate di cui all'articolo 9, comma 4, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 gennaio 2023, n. 6. La relazione tecnica stima in 20.537 milioni di euro le compensazioni utilizzabili nel 2027 per i crediti interessati, delle quali soltanto un decimo, pari a circa 2,05 miliardi di euro, resterà utilizzabile nell'anno, mentre i restanti 18,48 miliardi di euro saranno differiti alle annualità successive.

Il comma 2 introduce nel testo unico in materia di versamenti e di riscossione l'articolo 3-bis, in forza del quale i crediti spettanti agli esercenti attività di autotrasporto ai sensi dell'articolo 24-ter, commi 4 e 5, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono utilizzabili in compensazione entro il limite dell'importo comunicato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli all'Agenzia delle entrate e disponibile al momento della presentazione della delega di pagamento. Le deleghe recanti compensazioni eccedenti tale importo sono scartate mediante procedure automatizzate, secondo le modalità e con la decorrenza da stabilire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il comma 3 inserisce il comma 5-bis nell'articolo 246 del testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento di cui al decreto legislativo 5 agosto 2026, n. 141, prevedendo che, in caso di cessazione d'ufficio della partita IVA ai sensi dell'articolo 68, commi 19 e 20, del testo unico IVA di cui al decreto legislativo 19 gennaio 2026, n. 10, sia inibita la possibilità di acquisire e cedere crediti d'imposta, anche di natura agevolativa, e che gli atti effettuati in violazione del divieto si considerino come non avvenuti a tutti gli effetti di legge.

Osservazioni e proposte

La disposizione si inserisce nel percorso, intrapreso dal legislatore negli ultimi anni, di correzione delle distorsioni del sistema delle compensazioni e di rafforzamento dei presidi sull'utilizzo dei crediti d'imposta, finalità che si condivide. La rimodulazione decennale di cui al comma 1 presenta, tuttavia, elementi di forte criticità sul piano della tutela dell'affidamento e dell'equilibrio finanziario degli operatori economici. Imprese esecutrici, *general contractor* e intermediari finanziari hanno acquisito i crediti relativi alle spese sostenute nel 2023 sulla base di un piano di utilizzo quadriennale (2024-2027), del quale la quota 2027 rappresenta l'ultima annualità. La riduzione a un decimo dell'importo compensabile nel 2027 sottrae al sistema produttivo oltre 18 miliardi di euro di liquidità programmata, configurando, nella sostanza, un differimento forzoso e infruttifero del recupero di crediti legittimamente acquisiti, che incide su posizioni giuridiche già consolidate, in frizione con i principi di collaborazione e buona fede e di tutela dell'affidamento di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Si osserva, inoltre, che la ripartizione decennale, finora rimessa a una scelta facoltativa del titolare del credito ai sensi del citato articolo 9, comma 4, del decreto-legge n. 176 del 2022, diviene obbligatoria.

La criticità è aggravata dalla regola, di cui all'articolo 121, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2020, in forza della quale la quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi né richiesta a rimborso: la frammentazione in dieci rate moltiplica le occasioni di perdita del credito per i soggetti con capienza fiscale insufficiente o variabile. La drastica riduzione della liquidità disponibile rischia, inoltre, di innescare un pericoloso effetto a catena: l'impossibilità di far fronte alle imposte correnti concorrerà a generare nuovi debiti tributari e, al superamento della soglia di 30.000 euro di cui all'articolo 36, il blocco integrale delle compensazioni, paralizzando anche il recupero delle restanti rate del credito.

Si propone, pertanto, in via principale, di escludere dalla ripartizione obbligatoria i crediti in capo ai fornitori che hanno applicato lo sconto in fattura e ai cessionari diversi da banche e intermediari finanziari, sui quali l'impatto finanziario della misura risulta più gravoso. In subordine, si propone di consentire il riporto agli anni successivi delle rate non utilizzate, in deroga al divieto di cui all'articolo 121, comma 3, di garantire la cedibilità delle rate risultanti dalla rimodulazione secondo le regole vigenti e di consentirne l'utilizzo in compensazione anche per il pagamento dei tributi regionali e locali e per l'estinzione dei carichi affidati all'agente della riscossione, così da coordinare la misura con la preclusione di cui all'articolo 36.

Con riferimento al comma 2, pur condividendo la finalità di rafforzare i presidi di controllo su una modalità di fruizione che, come evidenziato dalla relazione tecnica, rappresenta circa il 94 per cento

dell'intero beneficio riconosciuto al settore dell'autotrasporto, si richiama la necessità che l'interoperabilità tra i sistemi dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dell'Agenzia delle entrate operi con tempistiche sostanzialmente immediate. Eventuali disallineamenti nei flussi telematici provocherebbero lo scarto ingiustificato dei modelli F24 presentati da imprese in regola con i requisiti di legge, con ricadute anche sul tempestivo versamento delle ritenute e dei contributi. Si propone, pertanto, di prevedere che, per i primi sei mesi di applicazione delle nuove procedure, l'eccedenza rispetto all'importo comunicato non determini lo scarto automatico della delega, ma la sua sospensione per un termine non superiore a trenta giorni, al fine di consentire le opportune verifiche, nonché di rendere consultabile in tempo reale, nel cassetto fiscale del contribuente e dell'intermediario delegato, l'importo del credito disponibile.

Infine, quanto al comma 3, si condivide la finalità antifrode della disposizione, volta a impedire la circolazione di crediti fiscali rimasti nella disponibilità di soggetti la cui partita IVA sia stata cessata d'ufficio per profili di rischio. Si segnala, tuttavia, un disallineamento tra il testo normativo, che qualifica gli atti compiuti in violazione del divieto come «non avvenuti a tutti gli effetti di legge», e la relazione tecnica, che fa riferimento a una «nullità contrattuale *ex lege*»: appare opportuno chiarire la natura della sanzione civilistica e le relative conseguenze restitutorie tra le parti. Occorre, inoltre, garantire adeguata tutela ai cessionari in buona fede, precisando espressamente che il divieto opera per i soli atti posti in essere successivamente alla data di efficacia del provvedimento di cessazione d'ufficio e che tale data sia resa conoscibile ai terzi mediante i servizi di verifica della partita IVA messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Si suggerisce, infine, di disciplinare gli effetti dell'eventuale annullamento, in sede di autotutela o giurisdizionale, del provvedimento di cessazione, prevedendo in tal caso la riespansione della facoltà di cessione dei crediti.

ART. 43. Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni di donne lavoratrici e giovani

La disposizione interviene sull'articolo 104 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117, nel quale è confluita la disciplina della maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione a tempo indeterminato, originariamente introdotta dall'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, per il periodo d'imposta 2024 e successivamente prorogata per il triennio 2025-2027 dall'articolo 1, commi 399 e 400, della legge 30 dicembre 2024, n. 207.

A legislazione vigente, ai fini della determinazione del reddito dei titolari di reddito d'impresa e degli esercenti arti e professioni, il costo riferibile all'incremento occupazionale derivante da nuove

assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato del 20 per cento, a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato e il numero complessivo dei dipendenti al termine del periodo d'imposta risultino superiori a quelli mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente. La maggiorazione è elevata al 30 per cento per le assunzioni di lavoratori appartenenti alle categorie meritevoli di maggiore tutela.

Il nuovo comma 14-bis dell'articolo 104 prevede che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2026, qualora i nuovi assunti siano lavoratrici madri o lavoratori di età inferiore ai 36 anni, il coefficiente di maggiorazione sia pari, rispettivamente, all'80 per cento e al 40 per cento. Il comma 2 dispone che, nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il medesimo periodo d'imposta, non si tenga conto della nuova disciplina, sicché il beneficio sarà fruito in sede di versamento a saldo. La relazione tecnica stima un minor gettito complessivo di 410 milioni di euro, interamente concentrato nell'anno 2028.

Osservazioni e proposte

Si esprime apprezzamento per una misura che, rafforzando l'intensità dell'agevolazione in favore delle assunzioni a tempo indeterminato di lavoratrici madri e di giovani, si inserisce coerentemente nel quadro delle politiche volte a promuovere l'occupazione stabile e a ridurre i divari di genere e generazionali che tuttora caratterizzano il mercato del lavoro nazionale. Particolarmente significativa appare la scelta di riconoscere una maggiorazione dell'80 per cento per le lavoratrici madri, che costituisce un segnale concreto di contrasto alla penalizzazione occupazionale connessa alla maternità e si affianca, sul versante fiscale, agli esoneri contributivi per l'assunzione di donne e di giovani previsti dal decreto-legge 30 aprile 2026, n. 62, prorogati per l'anno 2027 dall'articolo 42 del disegno di legge.

Tanto premesso, la stessa relazione tecnica evidenzia che, nel periodo d'imposta 2024, le assunzioni per le quali è stato fruito il beneficio rappresentano appena il 14 per cento delle nuove assunzioni a tempo indeterminato risultanti dalle certificazioni uniche, riconducendo tale contenuta adesione alla presenza di condizioni di accesso stringenti e all'onerosità degli adempimenti richiesti. La disposizione, tuttavia, interviene esclusivamente sulla misura del coefficiente di maggiorazione, lasciando invariati i requisiti di accesso e le modalità di calcolo. Si ritiene, pertanto, che l'incremento dell'intensità del beneficio debba essere accompagnato da una contestuale semplificazione della disciplina, in assenza della quale l'effetto incentivante rischia di risultare inferiore alle attese. In tale prospettiva, si propone di valutare un'attenuazione della duplice condizione di incremento occupazionale, riferita tanto ai dipendenti a tempo indeterminato quanto al numero complessivo dei dipendenti, che penalizza in particolare le realtà caratterizzate da stagionalità o da fisiologico

avvicendamento del personale a termine, nonché di elevare a rango di fonte primaria, semplificandole, le regole di determinazione del costo agevolabile contenute nel decreto ministeriale 25 giugno 2024.

Sotto il profilo definitorio, la disposizione non precisa cosa debba intendersi per «lavoratrici madri». A differenza della categoria delle donne con almeno due figli minori, già ricompresa tra i lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all'allegato G del testo unico, la norma non specifica il numero e l'età dei figli, non chiarisce se rilevino anche le adozioni e gli affidamenti, né individua il momento in cui il requisito debba sussistere. Considerato che la stima contenuta nella relazione tecnica assume quale platea di riferimento le neoassunte con almeno un figlio, si propone di precisare che la maggiorazione spetta in relazione all'assunzione di lavoratrici madri di almeno un figlio, anche adottivo o in affidamento, alla data di assunzione. Analogamente, con riferimento ai lavoratori «di età inferiore ai 36 anni», si suggerisce di chiarire che il requisito anagrafico è verificato alla data di assunzione, in coerenza con la formulazione adottata per gli incentivi all'occupazione giovanile.

Strettamente connesso al profilo definitorio è quello relativo alle modalità con cui il datore di lavoro acquisisce l'informazione circa la condizione di madre della lavoratrice. Al riguardo, si evidenzia la necessità di coordinare la misura con i divieti di indagine e di discriminazione nell'accesso al lavoro di cui all'articolo 8 della legge 20 maggio 1970, n. 300, all'articolo 10 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e all'articolo 27 del decreto legislativo 11 aprile 2006, n. 198, che vietano, tra l'altro, ogni discriminazione fondata sullo stato di famiglia o di maternità. Si propone, pertanto, di prevedere espressamente che il requisito sia attestato dalla lavoratrice, successivamente all'assunzione e su base volontaria, mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, così da escludere che la misura possa, anche solo indirettamente, tradursi in criteri selettivi incompatibili con i richiamati principi.

Si rileva, inoltre, che la disposizione non disciplina espressamente il rapporto tra le nuove maggiorazioni e quella del 30 per cento prevista per le categorie meritevoli di maggiore tutela di cui all'articolo 104, comma 15, del testo unico, né il caso in cui la nuova assunta sia, al contempo, lavoratrice madre e di età inferiore ai 36 anni. La relazione tecnica muove dal presupposto che ai beneficiari della nuova misura non si applichino anche i coefficienti di cui al comma 15 e che, in caso di concorso dei requisiti, il datore di lavoro opti per la maggiorazione più elevata: si ritiene opportuno che tale principio di alternatività sia trasposto nel testo normativo, stabilendo che, in caso di concorso di più coefficienti, si applichi esclusivamente quello più favorevole. Si segnala altresì la necessità di definire il criterio di imputazione della maggiorazione nei casi, frequenti nella prassi, in cui il costo agevolabile (determinato come minore importo tra il costo effettivo dei nuovi

assunti e l'incremento del costo complessivo del personale) si riferisca a lavoratori ai quali si applicano coefficienti differenti (20, 30, 40 o 80 per cento), suggerendo l'adozione di un criterio proporzionale al costo effettivo riferibile a ciascuna categoria.

Ulteriore profilo di criticità attiene all'orizzonte temporale della misura, limitata al solo periodo d'imposta 2027 e, in ragione dell'esclusione dal calcolo degli acconti, destinata a produrre i propri effetti finanziari per il datore di lavoro soltanto in sede di versamento a saldo nel 2028. Le decisioni di assunzione a tempo indeterminato richiedono, per loro natura, un orizzonte di programmazione pluriennale, difficilmente compatibile con un incentivo di durata annuale, peraltro introdotto a ridosso del periodo d'imposta di applicazione. Si propone, pertanto, di estendere le maggiorazioni potenziate almeno al triennio 2027-2029 e, più in generale, di attribuire carattere strutturale alla disciplina della maggiorazione del costo per le nuove assunzioni, la cui applicazione, a legislazione vigente, cessa con il periodo d'imposta 2027.

Si suggerisce, infine, di chiarire espressamente la piena cumulabilità della maggiorazione con gli esoneri contributivi riconosciuti per le medesime assunzioni, indicando le modalità di determinazione del costo agevolabile in presenza di tali esoneri, e di valutare, l'estensione della maggiorazione più elevata anche ai lavoratori padri unici genitori, nelle situazioni di nuclei familiari monoparentali.

ART. 44. Flat tax incrementi reddituali giovani lavoratori

La disposizione introduce nel testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117, il nuovo articolo 360-octies, in forza del quale i redditi di lavoro dipendente, con esclusione delle pensioni, percepiti nell'anno 2027 dai lavoratori del settore privato nati successivamente al 31 dicembre 1997 e titolari, nel medesimo periodo d'imposta, di un reddito di lavoro dipendente non superiore a 28.000 euro, sono assoggettati a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali regionali e comunali con aliquota dell'1 per cento.

L'imposta sostitutiva si applica su una quota del reddito di lavoro dipendente percepito nell'anno, comunque non superiore a 2.500 euro, pari alla differenza tra quest'ultimo e il «reddito normalizzato» dell'anno precedente, definito come il reddito di lavoro dipendente percepito nell'anno precedente, rapportato al numero di giorni lavorati in tale anno e moltiplicato per il numero dei giorni lavorati nell'anno di riferimento.

Il lavoratore può optare per l'applicazione delle regole ordinarie mediante comunicazione scritta al sostituto d'imposta ovvero in sede di dichiarazione dei redditi (comma 3). In caso di applicazione dell'imposta sostitutiva non trovano applicazione gli ulteriori regimi agevolativi richiamati dal comma 4, tra i quali l'imposta sostitutiva sugli incrementi retributivi da rinnovo contrattuale di cui all'articolo 6 del disegno di legge, mentre restano riconosciuti, alle condizioni previste, il trattamento integrativo e la somma di cui all'articolo 1, comma 4, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (commi 5 e 6). L'imposta è applicata dal sostituto d'imposta all'atto dell'erogazione delle retribuzioni, con verifica in sede di conguaglio e recupero dell'eventuale imposta non versata, ripartito in dieci rate qualora l'importo dovuto sia superiore a 60 euro (comma 7); su richiesta scritta del lavoratore, il sostituto applica in via provvisoria la tassazione ordinaria e, in sede di conguaglio, l'imposta sostitutiva, se spettante (comma 8). Il beneficio non è cumulabile con i regimi agevolativi richiamati dal comma 9, tra i quali quelli previsti per i lavoratori impatriati, e la quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva rileva comunque ai fini dei requisiti reddituali previsti per il riconoscimento di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi natura (comma 10).

La relazione tecnica stima una base agevolabile di circa 2.186 milioni di euro e un minor gettito netto di 378,2 milioni di euro per l'anno 2027.

Osservazioni e proposte

Si esprime apprezzamento per la finalità della disposizione, volta a sostenere la dinamica retributiva dei giovani lavoratori nella fase iniziale della carriera, nella quale anche incrementi retributivi contenuti scontano, per effetto della progressiva riduzione delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente, un'incidenza marginale del prelievo particolarmente elevata, e a contrastare, al contempo, i fenomeni di emigrazione giovanile qualificata. Positiva appare, inoltre, la scelta di preservare, anche in caso di applicazione dell'imposta sostitutiva, il trattamento integrativo e la somma di cui all'articolo 1, comma 4, della legge n. 207 del 2024, nonché di computare la quota agevolata ai fini dei requisiti reddituali previsti per il riconoscimento di ulteriori benefici, a presidio dell'equità complessiva del sistema.

Tanto premesso, si segnala che la disposizione non chiarisce se, ai fini della determinazione della quota incrementale e della verifica della soglia di 28.000 euro, concorrano anche le somme assoggettate ad altri regimi sostitutivi non esclusi dal comma 4, quali i premi di risultato e le somme erogate a titolo di partecipazione agli utili di cui all'articolo 228 del testo unico. Si propone di precisare, in analogia a quanto previsto dall'articolo 360-septies per il limite ivi stabilito, che tali somme non concorrono né alla determinazione della quota incrementale agevolabile né alla verifica

del limite reddituale, così da evitare duplicazioni del beneficio sulla medesima base imponibile ovvero, all'opposto, indebite esclusioni.

Più in generale, il meccanismo di alternatività delineato dal comma 4, in forza del quale l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'1 per cento, nel limite di 2.500 euro, comporta la perdita integrale di ulteriori benefici, quali l'imposta sostitutiva del 5 per cento sugli incrementi da rinnovo contrattuale di cui all'articolo 6 o il trattamento integrativo speciale riconosciuto ai lavoratori del settore turistico, ricettivo e termale, rischia di produrre, in concreto, effetti sfavorevoli per il lavoratore, atteso che i benefici esclusi non sono soggetti al medesimo limite quantitativo. Poiché l'imposta sostitutiva opera automaticamente, salvo opzione per il regime ordinario, la valutazione di convenienza finirebbe per gravare di fatto sul sostituto d'imposta. Si propone, pertanto, di sostituire la regola di alternatività con una regola di non sovrapposizione, in base alla quale l'imposta sostitutiva dell'1 per cento si applichi alla quota incrementale al netto degli importi già assoggettati agli altri regimi agevolativi, consentendo la coesistenza dei benefici senza duplicazioni sulla medesima base imponibile.

Particolarmente critica appare, poi, la configurazione del limite reddituale di 28.000 euro, riferito al reddito di lavoro dipendente dello stesso periodo d'imposta 2027 e strutturato come soglia di accesso «secca». Il superamento del limite, anche per importi minimi, come può accadere per effetto di una prestazione di lavoro straordinario o di una gratifica erogata a fine anno, determina la perdita integrale del beneficio e il conseguente recupero in sede di conguaglio. Ne deriva il paradosso per cui proprio l'incremento retributivo che la norma intende premiare può comportare, per i lavoratori prossimi alla soglia, la perdita dell'agevolazione, con un effetto disincentivante contrario alla finalità dell'intervento. Si propone, pertanto, di sostituire la soglia secca con un meccanismo di riduzione progressiva del beneficio (*décalage*) per i redditi compresi tra 28.000 e 33.000 euro ovvero, in alternativa, di riferire il limite reddituale al reddito dell'anno precedente, come già previsto per le imposte sostitutive di cui agli articoli 6 e 7 del disegno di legge, con il vantaggio di consentire al sostituto d'imposta una verifica certa ed *ex ante* del requisito.

Si osserva, inoltre, una marcata eterogeneità dei requisiti anagrafici adottati, nel medesimo disegno di legge, per misure aventi analoga finalità: l'articolo 44 si riferisce ai lavoratori nati successivamente al 31 dicembre 1997 (e dunque, nel 2027, di età non superiore a 29 anni), l'articolo 45 ai lavoratori che non hanno compiuto 31 anni e l'articolo 43 ai lavoratori di età inferiore ai 36 anni, mentre l'esonero contributivo di cui all'articolo 2 del decreto-legge n. 62 del 2026 è riferito ai giovani di età inferiore ai 35 anni. Si auspica un'armonizzazione dei requisiti, che renderebbe la platea dei «giovani

lavoratori» immediatamente identificabile da parte di datori di lavoro e lavoratori e accrescerebbe l'efficacia complessiva delle misure.

Sotto il profilo applicativo, si segnalano ulteriori aspetti meritevoli di chiarimento in sede normativa:

- la nozione di «giorni lavorati», non definita dalla disposizione, per la quale si propone di fare riferimento ai giorni di durata del rapporto di lavoro rilevanti ai fini delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente, già esposti nella certificazione unica, chiarendo altresì il trattamento dei periodi di sospensione del rapporto (malattia, maternità, integrazione salariale) e dei rapporti a tempo parziale;
- il caso del lavoratore privo di redditi di lavoro dipendente nell'anno precedente, per il quale appare opportuno precisare che il reddito normalizzato è pari a zero e che, pertanto, il reddito dell'anno è integralmente considerato quale incremento, entro il limite di 2.500 euro, in coerenza con l'intento di sostenere anche i giovani neoassunti;
- il caso di nuova assunzione o di pluralità di rapporti, per il quale si propone di introdurre, analogamente a quanto previsto dall'articolo 360-septies, comma 2, un'attestazione scritta del lavoratore circa il reddito percepito e i giorni lavorati nell'anno precedente, con esonero da responsabilità del sostituto d'imposta che abbia operato sulla base di essa;
- il riferimento temporale ai redditi «percepiti nell'anno 2027», per il quale è opportuno confermare l'applicazione del criterio di cassa cosiddetto allargato.

Si osserva, inoltre, che il beneficio massimo conseguibile, quantificabile in poche centinaia di euro annui, si accompagna a un onere amministrativo non trascurabile per i sostituti d'imposta, chiamati a stimare mensilmente l'incremento su base annua, con elevata probabilità di conguagli e recuperi a fine anno. Si propone, pertanto, di prevedere che, in via ordinaria, il sostituto d'imposta applichi la tassazione ordinaria nel corso dell'anno e determini l'imposta sostitutiva in sede di conguaglio, sulla base dei dati definitivi, soluzione oggi rimessa dal comma 8 alla richiesta scritta del lavoratore, così da evitare il recupero di imposte in corso di rapporto e da garantire certezza al lavoratore e al datore di lavoro.

In una prospettiva di sistema, infine, non può non rilevarsi come la progressiva stratificazione di imposte sostitutive sui redditi di lavoro dipendente, ciascuna con propri presupposti, aliquote, soglie reddituali e anni di riferimento (28.000 euro per l'articolo 44, 33.000 euro per l'articolo 6, 40.000 euro per l'articolo 7), renda sempre più complessa l'amministrazione delle retribuzioni e ponga questioni di equità orizzontale tra lavoratori titolari del medesimo reddito. Si auspica, in

prospettiva, una razionalizzazione organica di tali regimi, anche nella forma di un'unica imposta sostitutiva sugli incrementi retributivi con requisiti armonizzati.

ALLEGATO – PROPOSTA EMENDATIVA ALL'ARTICOLO 9

Estensione del regime forfetario alle società tra professionisti e alle associazioni professionali

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Finalità e ambito dell'intervento

La proposta favorisce l'aggregazione professionale mediante l'estensione del regime forfetario alle società tra professionisti e alle associazioni costituite fra persone fisiche per l'esercizio associato di arti e professioni. Il trattamento fiscale dell'attività individuale può infatti rendere meno conveniente l'organizzazione collettiva, ostacolando la crescita degli studi, la specializzazione e gli investimenti comuni.

L'intervento introduce nel testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi, di cui al decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117, il nuovo articolo 232-bis. La disciplina riguarda le imposte sui redditi e le relative addizionali; l'IVA resta applicata secondo le regole ordinarie. È prevista, con autonoma disposizione, l'esclusione dall'IRAP nei periodi di effettiva applicazione del regime.

Il regime è rivolto alle società tra professionisti disciplinate dall'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, e alle associazioni professionali. Restano fermi i requisiti per l'esercizio delle professioni e gli obblighi propri della forma giuridica prescelta.

Soglie progressive e conteggio dei professionisti

Il limite annuo dei ricavi e compensi percepiti è pari a 100.000 euro per un professionista computabile, 175.000 euro per due, 225.000 euro per tre, 255.000 euro per quattro e 275.000 euro per cinque o più. Gli incrementi, rispettivamente di 75.000, 50.000, 30.000 e 20.000 euro, decrescono all'aumentare della dimensione dell'organizzazione.

Rilevano i soci o associati che esercitano effettivamente l'attività professionale, con esclusione dei soci di mero capitale. Per evitare duplicazioni del beneficio fiscale, ciascun professionista può essere computato ai fini della determinazione del limite progressivo in una sola organizzazione per ciascun periodo d'imposta. Le disposizioni sul computo hanno esclusivamente finalità fiscali e operano nell'ambito delle forme di partecipazione consentite dalla normativa vigente; non costituiscono deroga ai vincoli ordinamentali delle società tra professionisti.

È conservata la soglia di base di 100.000 euro per l'organizzazione effettivamente operativa anche quando tutti i professionisti siano computati altrove, nei soli casi in cui la partecipazione a più organizzazioni sia consentita dalla normativa vigente. La presenza di un solo professionista computabile non genera un incremento sulla soglia di base; gli incrementi decorrono dal secondo professionista computabile. Questa precisazione evita che la soglia iniziale e il primo professionista designato producano un aumento non previsto.

Le variazioni della compagine sono considerate in proporzione ai giorni dei singoli intervalli. Per le attività di durata inferiore all'anno si ragguaglia il limite, senza ragguagliare contemporaneamente anche i compensi. L'accesso si verifica sui dati dell'anno precedente; la permanenza sui dati dell'anno in corso. La scelta dell'organizzazione designata è documentata e comunicata nella dichiarazione dei redditi.

Reddito imponibile e imposta sostitutiva

Il reddito è determinato applicando ai ricavi e compensi percepiti i coefficienti di redditività richiamati dall'articolo 235 e dall'allegato D del testo unico, distintamente per le attività esercitate. Il riferimento anche ai ricavi tiene conto della qualificazione fiscale dell'attività delle STP costituite in forma societaria commerciale.

L'imposta sostitutiva è pari al 15 per cento ed è liquidata e versata dalla società o associazione. Non si applica l'aliquota ridotta prevista per l'avvio di nuove attività. Nei periodi agevolati il reddito assoggettato alla sostitutiva non è imputato per trasparenza ai soci o associati.

Resta applicabile il requisito relativo alle spese per lavoro previsto dall'articolo 232, comma 1, lettera b), senza moltiplicazione in funzione dei partecipanti. Le altre condizioni e cause ostative operano nei limiti della loro compatibilità con il soggetto collettivo. L'opzione per il regime ordinario è coordinata con l'articolo 237.

Attribuzioni e distribuzioni

Per le associazioni e le STP costituite in forma di società di persone, le attribuzioni di reddito sono esenti entro il plafond fiscale costituito dai redditi dichiarati e assoggettati alla sostitutiva, al netto dell'imposta dovuta e delle attribuzioni già effettuate in esenzione. Il monitoraggio del beneficio riguarda soltanto questo plafond: non viene introdotto un secondo limite basato sull'utile civilistico.

Per le sole STP costituite in forma di società di capitali, l'esenzione richiede anche la disponibilità di utili civilisticamente distribuibili formati durante il regime. Il limite effettivo è quindi il minore tra il plafond fiscale residuo e gli utili distribuibili riferibili ai periodi agevolati. Le perdite, le

destinazioni a riserve indisponibili e gli altri vincoli civilistici incidono sulla distribuibilità, senza generare nuovi plafond fiscali.

Il beneficio può essere utilizzato anche in anni successivi, compresi quelli di ritorno al regime ordinario. Il plafond non può essere utilizzato più volte né trasferito fra organizzazioni. La ricostruzione fiscale è adeguata alle dichiarazioni integrative e alle rettifiche divenute definitive.

Per chiudere il coordinamento delle attribuzioni eccedenti il plafond, l'articolato introduce espressamente, per associazioni e società di persone, l'imponibilità dell'eccedenza come reddito di partecipazione del percettore nel periodo di percezione. Non è sufficiente richiamare genericamente la trasparenza ordinaria, poiché essa è derogata per il reddito dell'organizzazione assoggettato alla sostitutiva. Sono escluse da tale nuova imposizione le somme documentalmente riconducibili a redditi già tassati per trasparenza, le restituzioni di apporti e i rimborsi di finanziamenti, assoggettati alle rispettive regole ordinarie. Per le società di capitali l'eccedenza resta soggetta alla disciplina ordinaria degli utili.

Vincoli di partecipazione e prevenzione degli abusi

La disciplina proposta non modifica la legge 12 novembre 2011, n. 183, né le relative disposizioni attuative. Rimane ferma l'incompatibilità della partecipazione a più società tra professionisti prevista dall'articolo 10, comma 6, della medesima legge e dall'articolo 6 del decreto del Ministro della giustizia 8 febbraio 2013, n. 34, anche nel caso di società multidisciplinari. La designazione dell'organizzazione ai fini delle soglie fiscali rileva soltanto nell'ambito delle partecipazioni già consentite dalla disciplina applicabile. Restano ferme le altre incompatibilità professionali, gli obblighi deontologici e le disposizioni sui conflitti di interessi.

Il professionista non può applicare contemporaneamente il regime forfetario individuale quando esercita attività direttamente riconducibili a quelle dell'organizzazione partecipata che applica il nuovo regime. L'eventuale attività individuale effettivamente distinta resta soggetta alle altre condizioni e cause ostative. La modifica dell'articolo 233 coordina tale soluzione con la causa ostativa relativa alle partecipazioni. Il coordinamento mantiene espressamente fermi i vincoli di partecipazione alle società tra professionisti e non autorizza partecipazioni plurime vietate.

È vietato il frazionamento artificioso dell'attività per moltiplicare i benefici. Restano ferme le garanzie e le disposizioni sull'abuso del diritto dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212. I rapporti tra organizzazioni riconducibili agli stessi professionisti devono corrispondere a prestazioni effettive e non consentono di sterilizzare i relativi ricavi o compensi ai fini delle soglie.

Cessazione del regime e adempimenti

Il superamento della soglia ordinaria comporta l'uscita dall'anno successivo; il superamento della soglia aumentata del 15 per cento determina l'applicazione delle regole ordinarie all'intero periodo. L'IVA rimane ordinaria in entrambi i casi. La sostitutiva eventualmente versata per il periodo di uscita immediata è recuperata senza duplicazioni, anche mediante attribuzione ai soci o associati nei casi di tassazione per trasparenza.

Le disposizioni transitorie richiamano i criteri dell'articolo 238, comma 2, per evitare salti o duplicazioni d'imposizione e disciplinare le spese e i beni strumentali nel passaggio fra regimi. Gli utili, le riserve e i redditi formati prima dell'ingresso conservano il trattamento originario; le attribuzioni esenti maturate durante il regime mantengono il relativo trattamento entro il plafond residuo.

Restano gli obblighi contabili, civilistici, dichiarativi, di documentazione delle operazioni e del sostituto d'imposta. Un provvedimento dell'Agenzia delle entrate disciplina gli adempimenti senza introdurre nuove condizioni sostanziali. La proposta si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2026, coincidente con il 2027 per i soggetti con esercizio solare. Non sono introdotte nuove disposizioni previdenziali.

TESTO DELL'EMENDAMENTO

EMENDAMENTO ALL'ARTICOLO 9 (Modifiche alle aliquote IRPEF e alle soglie del regime forfettario)

Disegno di legge «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2027 e bilancio pluriennale per il triennio 2027-2029» — A.C. 3174-bis

All'articolo 9, dopo il comma 2, sono inseriti i seguenti:

«2-bis. Al testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi, di cui al decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117, dopo l'articolo 232 è inserito il seguente:

"Art. 232-bis. — (Regime forfetario per le società tra professionisti e le associazioni professionali).

1. Il regime forfetario di cui al presente capo si applica, secondo le disposizioni del presente articolo, ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, anche:

a) alle società tra professionisti costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, e del regolamento di cui al decreto del Ministro della giustizia 8 febbraio 2013, n. 34;

b) alle associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Restano ferme le disposizioni dei commi 13 e 14, rispettivamente in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive.

2. I soggetti di cui al comma 1 applicano il regime se i ricavi e i compensi percepiti nel periodo d'imposta precedente, complessivamente considerati per tutte le attività esercitate, non superano il limite annuo determinato in relazione al numero dei professionisti computabili ai sensi del comma 3, nei seguenti importi:

a) euro 100.000, per un professionista computabile;

b) euro 175.000, per due professionisti computabili;

c) euro 225.000, per tre professionisti computabili;

d) euro 255.000, per quattro professionisti computabili;

e) euro 275.000, per cinque o più professionisti computabili.

Non sono riconosciuti incrementi oltre il quinto professionista. Resta ferma la soglia di base prevista dal comma 3. Il ragguaglio del limite per attività di durata inferiore all'anno e per variazioni della compagine è effettuato esclusivamente ai sensi del comma 4, confrontando il limite così determinato con i ricavi e i compensi effettivamente percepiti nel periodo considerato.

3. Sono computabili i soci o associati che partecipano effettivamente all'esercizio dell'attività professionale nell'organizzazione e risultano iscritti ai rispettivi ordini, albi o collegi, ove richiesto per l'attività esercitata. Non sono computabili i soci di mero capitale e i soggetti che non partecipano effettivamente all'attività professionale.

Restano ferme le disposizioni in materia di incompatibilità della partecipazione a società tra professionisti previste dall'articolo 10, comma 6, della legge 12 novembre 2011, n. 183, e dall'articolo 6 del decreto del Ministro della giustizia 8 febbraio 2013, n. 34. Ai fini della determinazione del limite progressivo, ciascun professionista può essere computato in una sola organizzazione professionale per ciascun periodo d'imposta. Tale disposizione ha esclusivamente finalità fiscali e non costituisce deroga ai vincoli di partecipazione previsti dalla disciplina delle società tra professionisti. Nei casi di partecipazione consentita a più organizzazioni professionali, l'organizzazione nella quale il professionista è computato è individuata mediante designazione riferita al periodo e non modificabile per il medesimo periodo salvo correzione di errori. La designazione risulta da dichiarazione del professionista acquisita dall'organizzazione e conservata ai fini del controllo ed è comunicata nella dichiarazione dei redditi dell'organizzazione, secondo le modalità stabilite con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 18. Per i soggetti con periodi d'imposta non coincidenti, la designazione non può produrre un conteggio plurimo per i medesimi intervalli temporali.

La soglia di base di euro 100.000 spetta all'organizzazione che esercita effettivamente l'attività mediante almeno un socio o associato professionista, anche se nessuno dei partecipanti è computabile perché designato presso altra organizzazione, nei soli casi di partecipazione plurima consentiti dalla normativa vigente. Con zero o un solo professionista computabile non spettano incrementi rispetto alla soglia di base. I professionisti computati altrove non concorrono al raggiungimento del secondo e dei successivi livelli della soglia. Resta fermo il divieto di frazionamento artificioso di cui al comma 11.

4. Il limite applicabile è determinato sommando, per ciascun intervallo in cui rimangono invariati i requisiti e il numero dei professionisti computabili, il prodotto tra l'importo annuo corrispondente ai commi 2 e 3 e

il rapporto tra i giorni dell'intervallo e i giorni dell'anno civile cui essi appartengono. Gli intervalli a cavallo di due anni civili sono suddivisi al 31 dicembre. Rilevano esclusivamente i giorni di esercizio dell'attività compresi nel periodo d'imposta; per i giorni in cui manca ogni socio o associato che eserciti effettivamente l'attività professionale non matura alcuna quota del limite. Il limite complessivo non può superare euro 275.000 per periodo d'imposta.

Ai fini dell'accesso si considerano i ricavi, i compensi e la composizione dell'organizzazione nel periodo d'imposta precedente; ai fini della permanenza si considerano quelli del periodo in corso. L'ingresso o l'uscita di un professionista rileva dalla data in cui acquista o perde i requisiti per essere computato, senza consentirne il conteggio in un'altra organizzazione in violazione del comma 3.

5. Restano applicabili il requisito di cui all'articolo 232, comma 1, lettera b), riferito unitariamente all'organizzazione, e le disposizioni del comma 2 del medesimo articolo, in quanto compatibili con il criterio di percezione previsto dal presente articolo. Il limite di spesa non è incrementato in funzione del numero dei professionisti.

Le cause ostative dell'articolo 233 si applicano in quanto compatibili con la natura giuridica dell'organizzazione e salvo quanto diversamente stabilito dal presente articolo. Le condizioni riferite esclusivamente alla persona fisica non sono automaticamente estese ai soci o associati ai fini dell'accesso dell'organizzazione, fermo il comma 11. La partecipazione dei professionisti ad altre organizzazioni, ove consentita dalla normativa vigente e nel rispetto delle incompatibilità richiamate al comma 3, non costituisce, di per sé, causa ostativa per il soggetto collettivo. È fatta salva l'opzione per il regime ordinario ai fini delle imposte sui redditi, secondo le modalità e la durata previste dall'articolo 237.

6. Il reddito imponibile è determinato applicando ai ricavi e ai compensi percepiti i coefficienti di redditività previsti dall'articolo 235, comma 1, e dall'allegato D per le attività esercitate, tenendo conto delle disposizioni transitorie applicabili alla classificazione delle attività economiche. In caso di più attività, il coefficiente corrispondente è applicato separatamente ai relativi ricavi e compensi. Si applicano le altre disposizioni dell'articolo 235 relative alla determinazione del reddito, in quanto compatibili e salvo quanto previsto dal presente articolo.

7. Sul reddito imponibile determinato ai sensi del comma 6 si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e delle relative addizionali, ove applicabili, nella misura del 15 per cento. L'imposta è liquidata, dichiarata e versata direttamente dalla società o dall'associazione. Non si applica l'aliquota ridotta di cui all'articolo 235, comma 2.

In deroga alle disposizioni sull'imputazione per trasparenza, il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva non è imputato ai soci o associati ai fini delle imposte sui redditi. Le opzioni per regimi di trasparenza o di tassazione di gruppo incompatibili con l'imposizione sostitutiva non possono produrre effetti per i periodi di applicazione del presente articolo; restano fermi gli effetti fiscali ordinari conseguenti alla loro cessazione.

Ai ricavi e compensi assoggettati all'imposta sostitutiva si applica l'articolo 235, comma 4. Le ritenute eventualmente subite sono scomputate dall'imposta sostitutiva; l'eccedenza è riportabile, compensabile o rimborsabile secondo le disposizioni applicabili alle imposte sui redditi.

8. Per le associazioni professionali e per le società tra professionisti costituite in forma di società di persone, le somme attribuite ai soci o associati a titolo di partecipazione ai redditi formati durante l'applicazione del regime non concorrono alla formazione del reddito imponibile dei percipienti e non sono soggette a ritenuta,

entro il plafond fiscale residuo. Tale plafond è costituito dalla somma dei redditi imponibili dichiarati dall'organizzazione e assoggettati all'imposta sostitutiva per i periodi di applicazione del regime, al netto dell'imposta sostitutiva dovuta e delle attribuzioni già effettuate in esenzione. Ai fini di tale esenzione non si applica un ulteriore limite commisurato agli utili civilistici.

Per le società tra professionisti costituite in forma di società di capitali, gli utili distribuiti non concorrono alla formazione del reddito dei percipienti e non sono soggetti a ritenuta entro il minore tra il plafond fiscale residuo, determinato secondo il secondo periodo, e l'ammontare residuo degli utili formati nei periodi di applicazione del regime e civilisticamente distribuibili alla data della distribuzione. Restano fermi i limiti derivanti dalle perdite, dagli accantonamenti obbligatori e dalle altre destinazioni indisponibili.

L'esenzione opera anche per attribuzioni e distribuzioni effettuate in periodi successivi alla formazione del reddito, inclusi quelli successivi alla cessazione del regime. Il plafond appartiene all'organizzazione, non è moltiplicabile per il numero dei percipienti e non è trasferibile ad altre organizzazioni per effetto della mera variazione dei partecipanti. Le attribuzioni riferite al reddito del periodo in corso sono ammesse all'esenzione nei soli limiti del plafond risultante dalla relativa dichiarazione, con conguaglio ai sensi del comma 9.

9. Le associazioni professionali e le società di persone mantengono nella dichiarazione dei redditi un prospetto del plafond fiscale iniziale, del reddito imponibile assoggettato alla sostitutiva, dell'imposta dovuta, delle attribuzioni esenti, delle rettifiche e del plafond finale. Per tali soggetti il monitoraggio del beneficio è esclusivamente fiscale, fermi gli obblighi contabili e civilistici ordinari.

Le società di capitali mantengono inoltre separata evidenza degli utili e delle riserve formati nei periodi agevolati e in quelli ordinari, dei relativi utilizzi e della quota civilisticamente distribuibile. Le attribuzioni e distribuzioni di redditi o utili si considerano effettuate prioritariamente a valere sulle somme formate durante il regime, entro il plafond residuo e, per le sole società di capitali, entro gli utili civilisticamente distribuibili riferibili a tali periodi.

Per le associazioni e le società di persone, le attribuzioni a titolo di partecipazione ai redditi formati durante il regime, per la parte eccedente il plafond fiscale residuo, concorrono integralmente al reddito complessivo del percettore, quali redditi di partecipazione, nel periodo d'imposta di percezione, senza ritenuta alla fonte. Tale disposizione costituisce deroga al criterio di imputazione indipendente dalla percezione. Per le società di capitali, gli utili eccedenti il limite di esenzione sono soggetti al trattamento ordinario degli utili distribuiti. La sola attribuzione o distribuzione dell'eccedenza non determina una nuova imposizione in capo all'organizzazione.

Non costituiscono attribuzioni di reddito, ai fini del presente comma, le restituzioni di apporti e i rimborsi di finanziamenti effettivi e documentati, per i quali restano applicabili le regole ordinarie. Le somme riferibili a redditi già imputati e tassati per trasparenza in altri periodi non sono nuovamente tassate all'atto dell'attribuzione e non consumano il plafond del presente articolo.

Il prospetto è aggiornato in caso di dichiarazioni integrative o rettifiche divenute definitive. Se il plafond ricalcolato è inferiore alle attribuzioni già effettuate in esenzione, l'eccedenza è assoggettata al trattamento previsto dal presente comma, mediante correzione delle dichiarazioni dei periodi interessati e degli eventuali adempimenti del sostituto d'imposta. L'organizzazione comunica ai percipienti gli importi esenti, quelli imponibili e le successive rettifiche. Restano ferme le disposizioni civilistiche sulla formazione, destinazione e distribuzione degli utili.

10. Il professionista che partecipa a un'organizzazione che applica il presente articolo non può applicare contemporaneamente il regime forfetario individuale se esercita attività professionali direttamente riconducibili a quelle svolte dall'organizzazione partecipata. Resta consentita l'applicazione del regime individuale per attività effettivamente distinte e autonomamente esercitate, nel rispetto dell'articolo 233 e del divieto di frazionamento artificioso. Ai fini dell'individuazione delle attività rileva il loro contenuto effettivo e non la sola classificazione formale.

11. Non è consentito il frazionamento artificioso dell'attività professionale fra soggetti individuali o collettivi diretto a conseguire indebitamente i benefici del presente articolo. Restano ferme le disposizioni, le garanzie procedimentali e le regole sull'onere della prova previste dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.

I ricavi e compensi relativi a prestazioni effettive fra soggetti riconducibili ai medesimi professionisti concorrono ai rispettivi limiti secondo le regole applicabili; la loro natura interna al gruppo professionale non ne consente l'esclusione. La sola partecipazione comune, ove consentita dalla normativa vigente, o la condivisione di servizi non dimostra il carattere artificioso del frazionamento, che deve essere verificato sulla base delle circostanze concrete.

12. Il regime cessa dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i ricavi e compensi percepiti superano il limite determinato ai sensi dei commi da 2 a 4. La cessazione dal periodo successivo opera altresì quando viene meno un'altra condizione di accesso o sopravviene una causa ostativa applicabile ai sensi del comma 5, fermo il disconoscimento del regime indebitamente applicato e quanto previsto dal comma 11.

In deroga all'articolo 238, comma 1, il regime cessa dall'inizio del medesimo periodo d'imposta quando i ricavi e compensi percepiti superano il limite determinato ai sensi dei commi da 2 a 4 aumentato del 15 per cento. Il limite è verificato anche a consuntivo sulla composizione effettiva del periodo. Il reddito dell'intero periodo è allora determinato secondo le regole ordinarie e non si applica l'esclusione dall'IRAP di cui al comma 14.

L'imposta sostitutiva eventualmente versata per tale periodo, al netto degli importi già recuperati, è scomputata dalle imposte sui redditi dovute dall'organizzazione ovvero, in caso di trasparenza, da quelle dovute dai soci o associati in proporzione alle quote di imputazione del reddito. L'organizzazione certifica i crediti attribuiti e non può utilizzarli ulteriormente. Le eventuali eccedenze sono trattate secondo le regole ordinarie sui crediti d'imposta. Le attribuzioni relative al periodo di cessazione immediata sono riqualificate secondo il regime ordinario, restando utilizzabile il solo plafond maturato nei precedenti periodi agevolati.

13. I soggetti che applicano il presente articolo restano assoggettati alle disposizioni ordinarie in materia di imposta sul valore aggiunto, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi e compensi. Non si applicano le agevolazioni IVA dell'articolo 234 né quelle connesse alle soglie dell'articolo 238, comma 1. L'ingresso nel presente regime e la sua cessazione, da soli, non determinano un cambiamento del regime IVA.

14. I soggetti che applicano il presente articolo non sono soggetti all'imposta regionale sulle attività produttive nei periodi d'imposta di effettiva applicazione del regime. In caso di cessazione con effetto dall'inizio del periodo, l'IRAP è dovuta secondo le regole ordinarie, ove ne ricorrano i presupposti.

15. In deroga agli esoneri previsti dall'articolo 236, restano fermi gli obblighi contabili, di tenuta e conservazione delle scritture, di documentazione e certificazione delle operazioni, dichiarativi e del sostituto d'imposta previsti dalle disposizioni ordinarie, salvo le esenzioni espressamente stabilite dal presente

articolo. Restano altresì fermi gli obblighi civilistici propri della forma giuridica adottata. L'organizzazione conserva la documentazione necessaria a verificare il conteggio dei professionisti, i limiti temporali, il plafond fiscale e, per le sole società di capitali, gli utili distribuibili riferibili al regime.

16. Nei passaggi fra regime ordinario e regime di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, i criteri dell'articolo 238, comma 2. I componenti che hanno già concorso alla formazione del reddito non rilevano nuovamente; quelli non ancora tassati assumono rilevanza secondo i criteri temporali previsti dalla medesima disposizione. Le spese sostenute durante il regime forfetario non diventano deducibili nei periodi successivi per il solo passaggio al regime ordinario. Per i beni strumentali si applicano i criteri di conservazione e determinazione del costo fiscale stabiliti dal medesimo comma 2.

Gli utili e le riserve formati prima dell'accesso conservano il trattamento originario. Le somme riferibili a redditi già tassati per trasparenza restano escluse da nuova imposizione nei limiti documentati. Le somme e gli utili formati durante il regime mantengono il trattamento dei commi 8 e 9 entro il plafond residuo, anche dopo la cessazione. L'organizzazione conserva un prospetto di raccordo dei componenti e delle consistenze fiscali nei passaggi di regime. Restano ferme le disposizioni in materia di acconti, salvo il recupero dei versamenti previsto dal comma 12.

17. Per quanto non espressamente disciplinato, si applicano le disposizioni fiscali proprie della forma giuridica adottata e quelle del presente capo in quanto compatibili. Non si applicano gli esoneri contabili e dagli obblighi del sostituto d'imposta, le agevolazioni IVA e la riduzione dell'aliquota per nuove attività incompatibili con il presente articolo. Il richiamo al presente capo non estende ai soggetti collettivi discipline previdenziali previste per altre categorie di contribuenti.

18. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione che introduce il presente articolo, sono stabilite le modalità attuative relative:

a) alla dichiarazione e al versamento dell'imposta sostitutiva e al recupero delle ritenute e dei versamenti in caso di cessazione immediata;

b) alla documentazione dei professionisti computabili e alla comunicazione della designazione univoca, anche per periodi d'imposta non coincidenti;

c) al ragguaglio dei limiti in caso di variazioni della compagine e di durata dell'attività inferiore all'anno;

d) alla separata evidenza fiscale del plafond e al monitoraggio delle attribuzioni esenti e imponibili e, per le sole società di capitali, degli utili e delle riserve;

e) alle comunicazioni ai percipienti e alle rettifiche dei prospetti;

f) al coordinamento degli adempimenti dichiarativi nei passaggi fra regimi.

Il provvedimento non può introdurre ulteriori condizioni sostanziali per l'accesso al regime né modificare i presupposti, le aliquote o i limiti stabiliti dal presente articolo.".

2-ter. All'articolo 233, comma 1, lettera d), del testo unico di cui al comma 2-bis, sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: "La causa ostativa di cui alla presente lettera non opera, limitatamente alla partecipazione in società tra professionisti e associazioni professionali che applicano il regime di cui all'articolo 232-bis, alle condizioni e nei limiti stabiliti dal medesimo articolo e, in particolare, dal comma 10, fermo restando il rispetto delle disposizioni in materia di incompatibilità della partecipazione a società tra professionisti

previste dall'articolo 10, comma 6, della legge 12 novembre 2011, n. 183, e dall'articolo 6 del decreto del Ministro della giustizia 8 febbraio 2013, n. 34. Restano ferme le altre partecipazioni rilevanti ai sensi della presente lettera e le ulteriori cause ostative previste dal presente articolo.".

2-quater. Le disposizioni dei commi 2-bis e 2-ter si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2026. Per l'accesso nel primo periodo di applicazione, i requisiti sono verificati sui dati del periodo precedente secondo l'articolo 232-bis; la designazione univoca riferita a tale periodo può essere documentata entro il termine di presentazione della prima dichiarazione relativa al regime, senza duplicazione dei conteggi. Per i soggetti di nuova costituzione, l'accesso si fonda sui ricavi e compensi che si presume di percepire e sulla composizione prevista, con ragguaglio e verifica a consuntivo ai sensi del medesimo articolo.

2-quinquies. Restano ferme le disposizioni del testo unico di cui al comma 2-bis relative alla qualificazione e alla determinazione dei redditi delle società e delle associazioni professionali, salvo quanto espressamente derogato dall'articolo 232-bis.».

Prospetto delle soglie

Prospetto riepilogativo estraneo all'articolato. Gli importi presuppongono attività e composizione invariate per l'intero anno.

Professionisti computabili	Soglia ordinaria	Cessazione immediata oltre
1	100.000 €	115.000 €
2	175.000 €	201.250 €
3	225.000 €	258.750 €
4	255.000 €	293.250 €
5 o più	275.000 €	316.250 €

La soglia di 100.000 euro spetta anche all'organizzazione effettivamente operativa con nessun professionista computabile perché tutti designati altrove, nei soli casi di partecipazione plurima consentiti dalla normativa vigente e nel rispetto delle incompatibilità previste per le società tra professionisti. Gli importi sono ridotti secondo il ragguaglio giornaliero previsto nell'articolato. Il mero raggiungimento della soglia non determina il superamento.