

Circolare n. 2

del 16 gennaio 2024

**Novità in materia di IRPEF, IRES e
“Super deduzione” per nuove assunzioni
DLgs. 30.12.2023 n. 216**

1 PREMESSA

Con il DLgs. 30.12.2023 n. 216 pubblicato sulla G.U. 30.12.2023 n. 303, attuativo della legge delega per la riforma fiscale di cui alla L. 9.8.2023 n. 111, è stato attuato il primo modulo di riforma delle imposte sul reddito.

Di seguito vengono analizzate le novità apportate in materia di IRPEF e di relative addizionali regionali e comunali, applicabili per il solo periodo d'imposta 2024, nonché in materia di ACE (aiuto alla crescita economica), la quale è stata abrogata a decorrere dal periodo d'imposta 2024. Nonché la c.d. "super deduzione" per le nuove assunzioni effettuate nel 2024, prevista dall'art. 4 del DLgs. 216/2023.

2 RIFORMA DELL'IRPEF PER IL 2024

Gli artt. 1 e 2 del DLgs. 216/2023 hanno apportato alcune modifiche in materia di aliquote, scaglioni e detrazioni IRPEF, che sono applicabili per il solo periodo d'imposta 2024.

2.1 SCAGLIONI E ALIQUOTE IRPEF - RIDUZIONE DA QUATTRO A TRE

L'art. 1 co. 1 del DLgs. 216/2023 riduce da quattro a tre, per il solo periodo d'imposta 2024, gli scaglioni di reddito e le relative aliquote IRPEF di cui all'art. 11 co. 1 del TUIR.

In particolare, per il solo periodo d'imposta 2024, si applica la seguente articolazione:

- fino a 28.000,00 euro → 23%;
- oltre 28.000,00 e fino a 50.000,00 euro → 35%;
- oltre 50.000,00 euro → 43%.

In pratica, rispetto alle aliquote e agli scaglioni di reddito previsti dall'art. 11 co. 1 del TUIR fino al periodo d'imposta 2023, vengono accorpate i primi due scaglioni di reddito complessivo, applicando un'aliquota pari al 23% per il reddito complessivo fino a 28.000,00 euro.

| FINO AL PERIODO D'IMPOSTA 2023 | | PERIODO D'IMPOSTA 2024 | |
|---|----------|---|----------|
| Scaglioni di reddito imponibile (in euro) | Aliquota | Scaglioni di reddito imponibile (in euro) | Aliquota |
| Fino a 15.000 | 23% | Fino a 28.000 | 23% |
| Oltre 15.000 e fino a 28.000 | 25% | | |
| Oltre 28.000 e fino a 50.000 | 35% | Oltre 28.000 e fino a 50.000 | 35% |
| Oltre 50.000 | 43% | Oltre 50.000 | 43% |

L'aliquota diminuisce quindi di due punti percentuali per la fascia di reddito superiore a 15.000,00 euro ma non a 28.000,00 euro, con un risparmio massimo di 260,00 euro (13.000,00 × 2%).

2.2 DETRAZIONI PER REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE (ESCLUSE LE PENSIONI) E ALCUNI REDDITI ASSIMILATI - MODIFICA

L'art. 1 co. 2 del DLgs. 216/2023 prevede, per il solo periodo d'imposta 2024, l'aumento da 1.880,00 euro a 1.955,00 euro della detrazione d'imposta per i redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e alcuni redditi assimilati, con un reddito complessivo fino a 15.000,00 euro, di cui all'art. 13 co. 1 lett. a) del TUIR.

Viene in questo modo equiparata l'area di esenzione fiscale dei soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e alcuni redditi assimilati a quella prevista per i soggetti titolari di redditi di pensione fino a 8.500,00 euro di reddito complessivo.

La detrazione di 1.955,00 euro è infatti pari all'imposta lorda del 23% dovuta sul reddito complessivo di 8.500,00 euro.

2.3 "TRATTAMENTO INTEGRATIVO ALLA RETRIBUZIONE" - MODIFICA

Conseguentemente alla modifica delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e taluni redditi assimilati di cui all'art. 13 co. 1 lett. a) del TUIR, l'art. 1 co. 3 del DLgs. 216/2023

prevede che, per il solo periodo d'imposta 2024, le somme riconosciute a titolo di "trattamento integrativo", di cui all'art. 1 co. 1 del DL 3/2020, a favore dei contribuenti con un reddito complessivo non superiore a 15.000,00 euro, siano erogate a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante, diminuito di 75,00 euro, rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Il suddetto importo di 75,00 euro rappresenta infatti l'incremento della detrazione di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 216/2023 (da 1.880,00 a 1.955,00 euro), che non viene quindi preso in considerazione ai fini della spettanza del "trattamento integrativo".

Per beneficiare del "trattamento integrativo della retribuzione" è infatti necessario che i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e/o dei previsti redditi assimilati abbiano un'IRPEF lorda, generata da tali redditi, superiore alle detrazioni d'imposta spettanti per lavoro dipendente e assimilato, ai sensi dell'art. 13 co. 1 del TUIR.

2.4 APPLICABILITÀ DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Le disposizioni in materia di aliquote e detrazioni IRPEF ex art. 13 del TUIR sono applicabili in sede di effettuazione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati relativi al periodo d'imposta 2024, ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR 600/73. Pertanto, le nuove disposizioni sono già applicabili in relazione alle ritenute sulle retribuzioni e pensioni di gennaio 2024.

Analogamente, a partire dalle retribuzioni di gennaio 2024, i sostituti d'imposta devono applicare anche le nuove disposizioni in materia di "trattamento integrativo della retribuzione".

2.5 DETERMINAZIONE DEGLI ACCONTI 2024 E 2025

Ai sensi dell'art. 1 co. 4 del DLgs. 216/2023, nella determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'IRPEF e delle relative addizionali per i periodi d'imposta 2024 e 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni di cui all'art. 1 co. 1 e 2 del DLgs. 216/2023.

Per come è formulata la norma, sembra possibile applicare la nuova struttura delle aliquote e la modifica alle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR al fine della determinazione degli acconti 2024 con il metodo "previsionale", poiché in tal caso non si utilizza il riferimento all'"imposta del periodo precedente".

2.6 DETRAZIONI PER ONERI - INTRODUZIONE DI UNA "FRANCHIGIA"

L'art. 2 del DLgs. 216/2023 introduce una riduzione, pari a 260,00 euro, delle detrazioni complessivamente spettanti per il periodo d'imposta 2024 ai contribuenti che possiedono un reddito complessivo superiore a 50.000,00 euro, in relazione:

- agli oneri la cui detraibilità è fissata, ai sensi del TUIR o di qualsiasi altra disposizione fiscale, in misura pari al 19%, fatta eccezione per le spese sanitarie di cui all'art. 15 co. 1 lett. c) del TUIR;
- alle erogazioni liberali in favore dei partiti politici di cui all'art. 11 del DL 149/2013, per le quali spetta una detrazione del 26%;
- ai premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi di cui all'art. 119 co. 4 quinto periodo del DL 34/2020, per i quali spetta la detrazione del 90%.

Parametrazione delle detrazioni al reddito complessivo

La suddetta riduzione di 260,00 euro dell'ammontare delle detrazioni per oneri si aggiunge alla precedente parametrazione delle detrazioni all'ammontare del reddito complessivo del contribuente, qualora tale reddito sia superiore a 120.000,00 euro e fino a 240.000,00 euro.

3 ADDIZIONALI REGIONALI E COMUNALI ALL'IRPEF - DIFFERIMENTO DI ALCUNI TERMINI

Al fine di consentire alle Regioni, alle Province autonome di Trento e Bolzano e ai Comuni di "recepire" la nuova articolazione degli scaglioni di reddito e delle aliquote prevista ai fini IRPEF per l'anno 2024, l'art. 3 del DLgs. 216/2023 differisce:

- al 15.4.2024 il termine per modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali regionali IRPEF e per approvare le delibere comunali per modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali comunali IRPEF, in relazione al periodo d'imposta 2024;
- al 15.5.2024, per il solo periodo d'imposta 2024, il termine per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano per la trasmissione al Ministero dell'Economia e delle Finanze dei dati contenuti nei provvedimenti di variazione delle addizionali regionali all'IRPEF, al fine della loro pubblicazione sull'apposito sito informatico.

3.1 MANCATA APPROVAZIONE DELLE ALIQUOTE 2024

Se, entro il 15.4.2024, non vengono approvate le nuove aliquote delle addizionali regionali e comunali IRPEF, per il solo periodo d'imposta 2024 si applicano gli scaglioni e le aliquote vigenti per il 2023.

In relazione ai Comuni, si applicano le aliquote delle addizionali comunali vigenti per il periodo d'imposta 2023 anche nel caso in cui i Comuni non trasmettano la relativa delibera di variazione per la pubblicazione sul sito internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze entro il 20.12.2024.

3.2 POSSIBILITÀ DI APPROVARE ALIQUOTE DIFFERENZIATE

Viene prevista la possibilità, sia per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano che per i Comuni, di determinare, per il solo periodo d'imposta 2024, aliquote differenziate delle addizionali regionali e comunali IRPEF sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'art. 11 co. 1 del TUIR nella versione applicabile per il periodo d'imposta 2023, mantenendo quindi l'articolazione in quattro scaglioni.

4 ABROGAZIONE DELL'ACE

L'art. 5 del DLgs. 216/2023 dispone l'abrogazione dell'ACE (aiuto alla crescita economica, di cui all'art. 1 del DL 201/2011), nell'ottica della ridefinizione delle agevolazioni fiscali spettanti alle imprese.

4.1 DECORRENZA

L'agevolazione non trova più applicazione dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023. Si tratta, quindi del:

- periodo d'imposta 2024, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- periodo d'imposta 2024/2025 (ad esempio, il periodo 1.7.2024-30.6.2025), per gli esercizi "a cavallo".

Prendendo a riferimento i soggetti "solari", dal 2024 non avranno più alcun effetto né (in positivo) i conferimenti in denaro dei soci e gli accantonamenti di utili a riserva, né (in negativo) le distribuzioni di riserve pregresse ai soci.

4.2 REGIME TRANSITORIO PER LE ECCEDENZE NON UTILIZZATE

Per espressa disposizione di legge, le imprese beneficiarie possono continuare a utilizzare le eccedenze rilevate al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, se non sfruttate in tale esercizio per assenza o insufficienza del reddito, "*sino ad esaurimento dei relativi effetti*" e quindi senza limitazioni di carattere temporale.

Per le società di capitali, le eccedenze non sfruttate per incapienza del reddito possono essere:

- riportate a nuovo per la compensazione con i redditi degli esercizi successivi;
- trasformate in un credito d'imposta, utilizzabile ai soli fini dell'IRAP e ripartito in cinque quote annuali di pari importo.

Per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice:

- il rendimento nozionale della società partecipata che eccede il reddito complessivo netto dichiarato è attribuito per trasparenza ai soci proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili,

ovvero, in alternativa, trasformato in credito d'imposta da utilizzare ai fini IRAP, anche da parte della stessa società (sempre con il vincolo di utilizzo quinquennale);

- la quota attribuita per trasparenza si somma a quella "propria" di ciascun socio, ovvero, in alternativa, è trasformata in credito d'imposta da utilizzare ai fini IRAP;
- la quota di eccedenza di rendimento nozionale attribuita al socio non va a riduzione del "reddito complessivo netto dichiarato", bensì esclusivamente a riduzione del reddito d'impresa del socio stesso.

5 "SUPER DEDUZIONE" PER NUOVE ASSUNZIONI NEL 2024

L'art. 4 del DLgs. 30.12.2023 n. 216 (c.d. DLgs. "Riforma IRPEF-IRES") ha anche introdotto, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (periodo d'imposta 2024 per i soggetti "solari"), una maggiorazione, ai fini della determinazione del reddito, del costo incrementale del lavoro per le nuove assunzioni a tempo indeterminato.

Si tratta, quindi, di una "super deduzione" per le nuove assunzioni, riconosciuta in presenza di determinate condizioni.

Legge delega per la riforma fiscale

L'agevolazione:

- dà attuazione all'art. 6 co. 1 lett. b) della L. 9.8.2023 n. 111 (legge delega per la riforma fiscale);
- è prevista in attesa della completa attuazione della c.d. "mini IRES" e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici.

Disposizioni attuative

Con un decreto interministeriale di prossima emanazione saranno stabilite le relative disposizioni attuative.

5.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare della "super deduzione":

- i titolari di reddito d'impresa (soggetti di cui all'art. 73 del TUIR, imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali, società di persone ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR);
- gli esercenti arti e professioni, che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54 del TUIR.

Per fruire dell'agevolazione, tali soggetti devono aver esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (periodo d'imposta 2023 per i soggetti "solari") per almeno 365 giorni.

Soggetti esclusi

Non possono accedere all'incentivo fiscale:

- le imprese in liquidazione ordinaria, nonché le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa;
- i soggetti in regime forfetario.

5.2 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale.

Si tratta quindi di una extra deduzione pari al 20% (o superiore in determinati casi) del costo riferibile all'incremento dell'occupazione.

5.2.1 CONDIZIONI

Al fine di accedere all'agevolazione, è richiesto che:

- il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del 2024 sia superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023 (al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto);
- il numero complessivo di dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) a fine 2024 sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel 2023 (senza considerare i decrementi infragruppo).

5.2.2 COSTO RILEVANTE

In presenza di incremento occupazionale, il costo da assumere è pari al minore tra:

- l'importo effettivamente riferibile ai nuovi assunti;
- l'incremento complessivo del costo del personale dipendente, incluso quello a tempo determinato (voce B.9 del Conto economico), rispetto a quello relativo al 2023.

Ad esempio, si ipotizzi che una S.r.l. assuma nel 2024 dipendenti a tempo indeterminato sostenendo un costo pari a 100.000,00 euro e che il costo del personale dipendente nel Conto Economico del 2024 ecceda quello del 2023 per 150.000,00 euro.

In tal caso, il costo rilevante ai fini della "super deduzione" è il minore importo tra i due, vale a dire 100.000,00 euro.

Modalità di imputazione dei costi

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente.

Ad esempio, per gli esercenti arti e professioni rileva il principio di cassa.

5.2.3 MISURA DELLA "SUPER DEDUZIONE"

La maggiorazione del costo come sopra determinato è pari, in linea generale, al 20%.

Pertanto, ipotizzando un costo pari a 100.000,00 euro, è possibile dedurre 120.000,00 euro (con una maggiorazione quindi di 20.000,00 euro).

Lavoratori meritevoli di maggior tutela

Nell'ambito delle nuove assunzioni sono privilegiate particolari categorie di dipendenti, elencate nell'Allegato 1 al DLgs. 216/2023.

Si tratta, ad esempio, di:

- lavoratori molto svantaggiati;
- persone con disabilità;
- donne con almeno due figli minori;
- giovani ammessi all'incentivo all'occupazione;
- soggetti che beneficiavano del reddito di cittadinanza.

Laddove il nuovo assunto rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, il costo riferibile a ciascun nuovo assunto è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione che saranno stabiliti con il DM attuativo, fermo restando che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10% del costo del lavoro sostenuto per tali categorie.

5.3 UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si sostanzia in una variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa (non anche ai fini IRAP).

Pertanto, occorre operare una variazione in diminuzione nel modello REDDITI 2025 (relativo al periodo d'imposta 2024).

5.4 ACCONTI

Per espressa previsione normativa, nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il 2024 non si tiene conto delle disposizioni in esame.

Inoltre, nella determinazione dell'acconto per il 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando tali disposizioni.

Restiamo a disposizione per eventuali delucidazioni e/o approfondimenti.

Cordiali saluti

Studio Campasso