



ASSOLOMBARDA

ATTUAZIONE DELLA LEGGE DELEGA FISCALE

LA RIFORMA DELL'IRPEF E LA SUPER DEDUZIONE DEI COSTI DEI NEOASSUNTI

Le novità introdotte dal Decreto legislativo n. 216/2023, riguardante l'attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi

*A cura del
Settore Fisco e Diritto d'Impresa*



Data ultimo aggiornamento: 8 febbraio 2024

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 2023 il DLgs. n. 216/2023, attuativo del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi.

In relazione all'obiettivo di graduale riduzione dell'IRPEF e di perseguimento dell'equità orizzontale, posto dall'articolo 5, comma 1, della Legge Delega¹, il Decreto legislativo prevede, per il solo periodo d'imposta 2024, una riduzione delle aliquote da quattro a tre (vengono accorpati i primi due scaglioni di reddito complessivo attualmente previsti, con l'aliquota che diminuisce di due punti percentuali per la fascia di reddito superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro).

Un'altra modifica applicabile per il periodo d'imposta 2024 è prevista in relazione alle detrazioni per i redditi di lavoro dipendente, di cui all'art. 13 comma 1 lett. a) del TUIR.

Nello specifico, in caso di reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, l'importo della detrazione è pari a 1.955 euro, rispetto ai 1.880 euro precedentemente previsti. In questo modo, la detrazione è la medesima prevista per i redditi di pensione fino a 8.500 euro, applicandosi quindi la stessa misura di esenzione fiscale (no tax area).

In conseguenza a tale modifica, si prevede che per l'anno 2024 le somme erogate a titolo di trattamento integrativo sono riconosciute a favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13 comma 1 lett. a) del TUIR, diminuita dell'importo di 75 euro (cioè dell'incremento della detrazione prevista) rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Nel decreto trova spazio anche la stretta sulle detrazioni d'imposta, con una franchigia di 260 euro per chi ha redditi oltre 50.000 euro, dalla quale sono state escluse le spese sanitarie.

Per i titolari di reddito d'impresa e i professionisti, il Decreto istituisce una super deduzione relativa al costo del personale assunto a tempo indeterminato nel 2024, al ricorrere di alcune stringenti condizioni, e la contestuale abolizione dell'ACE. In particolare, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, 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. Laddove il personale nuovo assunto rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela (identificato nell'Allegato 1 del provvedimento), il costo riferibile a ciascun nuovo assunto è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione che saranno stabiliti con un successivo Decreto attuativo.

A seguire, con la Circolare n. 2/E del 6 febbraio 2024, l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in relazione alle novità introdotte nella disciplina delle imposte dirette con il Decreto in esame.

¹ Legge 9 agosto 2023 n. 111.



1. REVISIONE DELLA DISCIPLINA IRPEF

Rimodulazione degli scaglioni di reddito

La prima importante novità introdotta dal Decreto legislativo riguarda la rimodulazione delle aliquote IRPEF e la riduzione da 4 a 3 degli scaglioni d'imposta, con applicazione temporanea limitata all'anno 2024, nell'ottica di operare in un secondo momento una revisione organica della disciplina.

In particolare, si prevede l'accorpamento del primo e del secondo scaglione d'imposta che ordinariamente è pari al 23% per il reddito complessivo fino a 15.000 euro e al 25% per il reddito superiore a 15.000 euro e fino a 28.000 euro. Con la modifica legislativa, l'aliquota diminuisce quindi di due punti percentuali, con un risparmio massimo di 260 euro.

Nella tabella seguente sono riportati gli scaglioni di reddito previsti per il 2024:

Reddito complessivo	Aliquote 2024
Reddito non superiore a 28.000 euro	23 per cento
Reddito oltre 28.000 e fino a 50.000	35 per cento
Reddito oltre 50.000	43 per cento

Rimodulazione della detrazione sui redditi di lavoro dipendente

In aggiunta alla revisione delle aliquote e degli scaglioni impositivi IRPEF, sempre limitatamente al periodo d'imposta 2024, il Decreto ha previsto anche l'innalzamento della detrazione sui redditi di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati, di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a) del TUIR, per i contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro.

In particolare, l'importo della detrazione per tali soggetti aumenta da 1.880 a 1.955 euro, portando, di fatto, la "no tax area" da 8.173,91 a 8.500 euro.

Per i soggetti con un reddito complessivo superiore a 15.000 euro, invece, rimangono inalterate le disposizioni previgenti.

Ai fini della determinazione, il reddito complessivo va considerato al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Inoltre, nel calcolo del reddito complessivo ai fini della determinazione delle agevolazioni fiscali, si dovrà tener conto anche dei redditi assoggettati a cedolare secca, ad imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni e della quota di agevolazione ACE².

² Ai sensi delle indicazioni contenute nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 19 giugno 2023, richiamata dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 6 febbraio 2024.



Revisione del Trattamento Integrativo per i contribuenti con redditi fino a 15.000 euro

In conseguenza alla rimodulazione della detrazione sui redditi di lavoro dipendente, nel periodo d'imposta 2024, il riconoscimento del trattamento integrativo³, per i contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, è consentito soltanto qualora l'imposta lorda⁴ sia superiore alla detrazione sui medesimi redditi diminuita dell'importo di 75 euro (cioè dell'incremento della detrazione prevista), rapportato al periodo lavorato nell'anno.

Tale riduzione è finalizzata a neutralizzare l'incremento dell'importo della detrazione per i redditi di lavoro dipendente (infatti, è pari a 75 euro, cioè all'importo dell'incremento), in modo da non penalizzare alcuni contribuenti che, in seguito al conseguente aumento della no tax area, sarebbero risultati esclusi dall'ambito agevolativo.

La diminuzione in esame deve essere apportata esclusivamente alla detrazione sui redditi di lavoro dipendente non superiori a 15.000 euro di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a), primo periodo del TUIR e non anche alle medesime detrazioni previste per i redditi superiori a 15.000 euro previste dal secondo e terzo periodo della medesima lettera, in quanto quest'ultime non sono state oggetto di modifica normativa da parte del Decreto⁵.

Per i contribuenti con reddito superiore a 15.000 euro e fino a 28.000 euro, invece, il trattamento integrativo resterà attribuibile secondo le medesime regole e condizioni previste a regime.

Calcolo degli acconti d'imposta per il 2024 e il 2025

Il Decreto⁶ prevede, infine, che nella determinazione degli acconti dovuti per i periodi d'imposta 2024 e 2025, si debba assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando la riduzione delle aliquote da quattro a tre e l'innalzamento delle detrazioni per i redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a) del TUIR.

2. REVISIONE DELLE DETRAZIONI FISCALI

Per il solo 2024, per i contribuenti con un reddito complessivo superiore a 50.000 euro viene introdotta una riduzione di 260 euro da applicare all'importo complessivo delle detrazioni connesse ai seguenti oneri sostenuti:

- tutti gli oneri detraibili per cui è applicabile l'aliquota del 19%, ad eccezione delle spese sanitarie⁷ (ad esempio le spese di istruzione, gli interessi passivi su mutui per l'acquisto della prima casa, ecc.)⁸;

³ Di cui all'art. 1 comma 1 del DL 3/2020.

⁴ Determinata sui redditi di cui all'articolo 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e articolo 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del TUIR.

⁵ Ai sensi di quanto precisato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 6 febbraio 2024.

⁶ Articolo 1, comma 4, del DLgs. n. 216/2023.

⁷ Di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c) del TUIR.

⁸ Detrazioni previste sia dal TUIR sia da altre disposizioni fiscali.



- le erogazioni liberali verso i partiti politici⁹;
- i premi assicurativi per i rischi derivanti da eventi calamitosi¹⁰.

Rispetto a quanto previsto nello schema di Decreto Legislativo, la stretta sulle detrazioni non riguarderà le erogazioni liberali a favore delle ONLUS, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche e quelle per gli enti del Terzo settore.

Per i contribuenti con reddito superiore a 120.000 euro e fino a 240.000 euro, la riduzione pari a 260 euro dovrà essere applicata sull'importo della detrazione considerata in misura già ridotta¹¹, cioè in base al meccanismo di parametrizzazione previsto normativamente per tali soggetti¹².

La norma stabilisce, inoltre, che ai fini dell'applicazione di tale decurtazione, il reddito complessivo deve essere assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze, di cui all' art. 10, comma 3-bis del TUIR.

3. ADEGUAMENTO DELLE ADDIZIONALI REGIONALI E COMUNALI

In seguito delle modifiche introdotte per il 2024, in relazione applicazione all'addizionale regionale e all'addizionale comunale, si differisce i termini per adeguare la disciplina ai nuovi scaglioni di reddito, in particolare:

- per le Regioni e le Province autonome il termine di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del provvedimento di adozione dei nuovi scaglioni è differito al 15 aprile 2024, mentre la pubblicazione sul sito del Dipartimento delle Finanze è prorogata al 15 maggio 2024;
- per i Comuni le modifiche alla disciplina devono avvenire entro il termine per l'approvazione del bilancio di previsione.

I Comuni che nel 2023 applicavano aliquote differenziate per scaglione di reddito, qualora non adottino o non trasmettano la delibera nei termini previsti, nell'anno 2024 applicheranno in automatico le aliquote relative al primo, al terzo e al quarto scaglione reddituale utilizzate nel 2023, con eliminazione della seconda aliquota.

4. MAGGIORAZIONE DEL COSTO AMMESSO IN DEDUZIONE PER NUOVE ASSUNZIONI

Venendo alle misure di revisione del reddito d'impresa, l'articolo 4 del Decreto Legislativo dispone una prima – e solo parziale – attuazione delle misure previste dalla Legge delega.

Il Decreto dispone, infatti, l'introduzione, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), una nuova super deduzione del costo del lavoro del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

⁹ Di cui all'articolo 11 del DL n. 149/2013.

¹⁰ Di cui all'articolo 119, comma 4, quinto periodo, del DL n. 34/2020.

¹¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E del 6 febbraio 2024.

¹² Ai sensi dell'articolo 15, comma 3-bis, del TUIR.



L'agevolazione è stata introdotta in attesa dell'attuazione della riduzione dell'aliquota IRES contenuta nella lettera a) dell'art. 6 comma 1 della Legge Delega, nel caso in cui venga impiegata una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione in investimenti "qualificati" o nuove assunzioni o in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili¹³.

La nuova disposizione prevede che, limitatamente al periodo d'imposta 2024, per i titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni 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.

Soggetti beneficiari

L'agevolazione spetta ai titolari di reddito d'impresa e ai professionisti e, quindi, come chiarito dalla Relazione illustrativa:

- ai soggetti IRES, di cui all'articolo 73 del TUIR¹⁴;
- alle imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali;
- alle società di persone ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR;
- agli esercenti arti e professioni che svolgono attività di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 54 del TUIR.

Condizioni per accedere all'agevolazione

Per accedere al beneficio è necessario rispettare numerosi e articolati requisiti.

In primo luogo, la maggiorazione spetta qualora nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (2024 per i soggetti solari) sia incrementato il numero dei dipendenti a tempo indeterminato rispetto al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente.

Per finalità antielusive, l'incremento occupazionale deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Nessun costo è riferibile all'incremento occupazionale nel caso in cui, alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente. Per effetto di tale espressa disposizione, il beneficio non si applica, quindi, alla stabilizzazione di rapporti a tempo determinato preesistenti alla assunzione a tempo indeterminato.

¹³ La lettera b) dell'art. 6 comma 1 della Legge delega dispone che, in alternativa alla riduzione dell'aliquota IRES (contenuta nella lettera a), è possibile fruire di eventuali incentivi fiscali riguardanti gli investimenti qualificati, anche attraverso il potenziamento dell'ammortamento, nonché di misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime.

¹⁴ Per gli enti di cui all'art. 73 comma 1 lett. c) del TUIR, il regime in questione opera esclusivamente in relazione al reddito d'impresa eventualmente conseguito.



L'agevolazione spetta ai soli soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta 2023 per almeno 365 giorni; sono comunque escluse le società e gli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa.

Calcolo dell'agevolazione

Il costo assunto come parametro della maggiorazione del 20% è pari al minor importo tra:

- il costo effettivo relativo ai nuovi assunti; e
- l'incremento complessivo del costo del personale risultante dalla voce B) 9) del Conto Economico¹⁵ rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente (es. per gli esercenti arti e professioni secondo il principio di cassa).

Il beneficio, per i soggetti IRES, si traduce, considerando la vigente aliquota al 24%, in un risparmio IRES del 4,8% del costo del lavoratore assunto nel 2024 (costo effettivo al netto della maggiorazione).

Determinazione degli acconti

Nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il 2024 non si tiene conto della norma prevista dell'articolo 4 del Decreto. Inoltre, nella determinazione dell'acconto per il 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando tali disposizioni.

Categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela

Al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti, il costo dell'incremento occupazionale riferibile a ciascun nuovo assunto è maggiorato in presenza di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

Si tratta, in particolare, dei seguenti soggetti, individuati nell'Allegato 1:

- lavoratori molto svantaggiati;
- persone con disabilità, ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, soggetti in trattamento psichiatrico, tossicodipendenti, alcolisti, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, persone detenute o internate negli istituti penitenziari, condannati e internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno;
- donne di qualsiasi età con almeno due figli di età minore di diciotto anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea e nelle aree di cui all'articolo 2, numero 4), lettera f), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, annualmente individuate con

¹⁵ Per i soggetti che non adottano i principi OIC rileva l'importo che sarebbe confluito in B) 9) in caso di adozione di tali standard contabili).



decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze;

- donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti commissioni mediche di verifica;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile;
- lavoratori con sede di lavoro situata in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- già beneficiari del reddito di cittadinanza che siano decaduti dal beneficio e che non integrino i requisiti per l'accesso all'Assegno di inclusione.

Con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, da emanarsi entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, saranno stabilite le disposizioni attuative della disciplina, con particolare riguardo alla determinazione dei coefficienti di maggiorazione relativi alle categoria di lavoratori svantaggiati così da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10% del costo sostenuto per dette categorie.

5. ABROGAZIONE DELL'ACE

A fronte della nuova super deduzione dei costi del personale neoassunto, temporalmente limitata al periodo d'imposta 2024, l'articolo 5 del Decreto Legislativo dispone il definitivo superamento dell'Aiuto alla Crescita Economica (ACE), di cui all'articolo 1 del DL n. 201/2011.

Per i soggetti già beneficiari dell'agevolazione, la stessa continuerà ad esplicare i suoi effetti sino ad esaurimento ed è fatto salvo il riporto delle eccedenze ACE maturate sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023; la norma precisa che continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Per l'esercizio 2023, l'ACE si applicherà, quindi, per l'ultima volta, calcolando una deduzione dal reddito imponibile pari all'1,3% degli incrementi patrimoniali realizzati tra il 2011 e la fine del 2023, per accantonamento di utili a riserve disponibili e per conferimenti in denaro dei soci.

La relazione tecnica al provvedimento attribuisce all'abolizione dell'ACE un recupero di gettito pari a 4,8 miliardi nel 2025 e 2,8 miliardi a regime.

Contatti

Settore Fisco e Diritto d'Impresa

Tel. 02 58370.267/308

e-mail: fisc@assolombarda.it