

NOVITÀ DEL DLGS. “RIFORMA IRPEF-IRES” (DLGS. 216/2023)

La Scheda fornisce un’analisi del contenuto del DLgs. 30.12.2023 n. 216, emanato a seguito della delega conferita dalla L. 9.8.2023 n. 111 e avente ad oggetto alcune modifiche in materia di IRPEF e di IRES.

AA.VV.¹

1 PREMESSA

Con il DLgs. 30.12.2023 n. 216, pubblicato sulla *G.U.* 30.12.2023 n. 303, sono state introdotte alcune norme in materia di IRPEF e IRES, in attuazione della delega per la riforma fiscale di cui alla L. 9.8.2023 n. 111.

Le novità riguardano:

- la riduzione, per il solo periodo d’imposta 2024, degli scaglioni di reddito e delle aliquote IRPEF da quattro a tre;
- l’aumento, per il solo periodo d’imposta 2024, delle detrazioni d’imposta di cui all’art. 13 co. 1 lett. a) del TUIR;
- la diminuzione, per un importo pari a 260,00 euro, delle detrazioni spettanti per il 2024 in relazione a taluni oneri, per i titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000,00 euro;
- il differimento, per l’anno 2024, di alcuni termini in relazione alle addizionali regionali e comunali all’IRPEF;
- l’introduzione, ai fini della determinazione del reddito, di una super deduzione del 20% del costo del personale assunto a tempo indeterminato nel 2024;
- l’abrogazione, dal 2024, dell’agevolazione ACE (aiuto per la crescita economica).

¹ Pamela Alberti (p.alberti@eutekne.it); Carlotta Ghio (c.ghio@eutekne.it); Massimo Negro (m.negro@eutekne.it) e Gianluca Odetto (g.odetto@eutekne.it).

2 NOVITÀ IN TEMA DI IRPEF

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Scaglioni di reddito e aliquote - Riduzione da quattro a tre (art. 1 co. 1 e 4)</p>	<p>Viene prevista, per il solo periodo d'imposta 2024, una riduzione da quattro a tre degli scaglioni di reddito e delle relative aliquote IRPEF di cui all'art. 11 co. 1 del TUIR.</p> <p>Nuovi scaglioni di reddito imponibile e aliquote IRPEF</p> <p>Ai sensi dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 216/2023, l'articolazione degli scaglioni e delle aliquote IRPEF per il periodo d'imposta 2024 è la seguente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • fino a 28.000 euro → 23%; • oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro → 35%; • oltre 50.000 euro → 43%. <p>In via ordinaria, ai sensi dell'art. 11 co. 1 del TUIR, gli scaglioni di reddito e le aliquote IRPEF sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • fino a 15.000 euro → 23%; • oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro → 25%; • oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro → 35%; • oltre 50.000 euro → 43%. <p>In pratica, vengono accorpati, per il solo periodo d'imposta 2024, i primi due scaglioni, prevedendo un'unica aliquota pari al 23%.</p> <p>Effettuazione delle ritenute</p> <p>Le nuove disposizioni in materia di aliquote IRPEF sono già 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.</p> <p>Acconti</p> <p>Viene previsto che nella determinazione degli acconti dovuti per i periodi d'imposta 2024 e 2025 si assuma, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni in esame².</p>
<p>Detrazione per redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e alcuni redditi assimilati - Modifica (art. 1 co. 2 e 4)</p>	<p>Viene previsto, per il solo periodo d'imposta 2024, l'aumento da 1.880 euro a 1.955 euro della detrazione d'imposta per i redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e alcuni redditi assimilati fino a 15.000 euro, di cui all'art. 13 co. 1 lett. a) del TUIR.</p> <p>Effettuazione delle ritenute</p> <p>Le nuove disposizioni in materia di detrazioni IRPEF di cui all'art. 13 del TUIR sono già 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.</p> <p>Acconti</p> <p>Viene previsto che nella determinazione degli acconti dovuti per i periodi d'im-</p>

² Per come è formulata la norma, sembra possibile applicare la nuova struttura delle aliquote ai fini della determinazione degli acconti 2024 con il metodo "previsionale", poiché in tal caso non si utilizza il riferimento all'imposta del periodo precedente".

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	posta 2024 e 2025 si assuma, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni in esame ³ .
Trattamento integrativo alla retribuzione - Modifica (art. 1 co. 3)	Viene previsto 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 reddito complessivo non superiore a 15.000,00 euro, siano erogate a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13 co. 1 lett. a) del TUIR, diminuita dell'importo di 75,00 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno ⁴ .
Detrazioni per oneri - Introduzione di una "franchigia" (art. 2)	Viene introdotta una riduzione, pari a 260,00 euro, delle detrazioni complessivamente spettanti, in relazione a taluni oneri sostenuti dai contribuenti che possiedono un reddito complessivo superiore a 50.000,00 euro ⁵ . Detrazioni che rientrano nella "franchigia" Per i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000,00 euro, l'ammontare della detrazione dall'imposta lorda spettante per l'anno 2024 è diminuito di un importo pari a 260,00 euro in relazione: <ul style="list-style-type: none"> • 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 una detrazione del 90%.
Addizionali regionali e comunali IRPEF - Aliquote 2024 - Differimento del termine di approvazione (art. 3)	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, viene differito al 15.4.2024 il termine per: <ul style="list-style-type: none"> • modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali regionali IRPEF applicabili per il periodo d'imposta 2024⁶; • approvare le delibere comunali per modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali comunali IRPEF per il periodo d'imposta 2024⁷. Se, entro il 15.4.2024, non vengono approvate le nuove aliquote delle addizionali regionali e comunali in relazione ai nuovi (o "vecchi") scaglioni IRPEF, per il solo

³ Per come è formulata la norma, sembra possibile applicare la modifica alle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR ai fini della determinazione degli acconti 2024 con il metodo "previsionale", poiché in tal caso non si utilizza il riferimento all'"imposta del periodo precedente".

⁴ Il suddetto importo di 75,00 euro rappresenta l'incremento della detrazione previsto dall'art. 1 co. 2 del DLgs. 216/2023, che non viene quindi preso in considerazione ai fini della spettanza del "trattamento integrativo". Senza tale disposizione, infatti, il suddetto aumento delle detrazioni avrebbe potuto causare la perdita del trattamento integrativo per alcuni contribuenti.

⁵ L'ammontare delle detrazioni che deve essere diminuito di 260,00 euro è determinato ai sensi dell'art. 15 co. 3-bis del TUIR, e quindi parametrato al reddito complessivo, qualora superiore a 120.000,00 euro.

⁶ Ai sensi dell'art. 50 co. 3 del DLgs 446/97, tale termine è normalmente stabilito al 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui l'addizionale si riferisce.

⁷ In deroga all'art. 1 co. 169 della L. 296/2006 e all'art. 172 co. 1 lett. c) del DLgs. 267/2000.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<p>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.</p> <p>Trasmissione dei dati delle addizionali regionali</p> <p>Viene di conseguenza differito 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 informatico⁸.</p> <p>Il mancato inserimento nel suddetto sito informatico dei dati rilevanti ai fini della determinazione dell'addizionale comporta infatti l'inapplicabilità di sanzioni e di interessi.</p> <p>Possibilità di approvare aliquote differenziate</p> <p>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 nei quattro scaglioni⁹.</p>

3 SUPER DEDUZIONE PER LE NUOVE ASSUNZIONI

Norma di riferimento	Sintesi
Super deduzione per nuove assunzioni 2024 (art. 4)	<p>Viene previsto, per il 2024, che il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato sia maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale¹⁰.</p> <p>Le disposizioni attuative saranno stabilite con un DM di prossima emanazione</p> <p>Soggetti beneficiari</p> <p>L'agevolazione è riconosciuta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ai titolari di reddito d'impresa;

⁸ Tale termine, ai sensi dell'art. 50 co. 3 del DLgs. 446/97 n. 446, è normalmente previsto entro il 31 gennaio dell'anno a cui l'addizionale si riferisce.

⁹ In via ordinaria, per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività, sia le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano (ai sensi dell'art. 6 co. 4 del DLgs. 68/2011) che i Comuni (ai sensi dell'art. 1 co. 11 del DL 138/2011) possono stabilire aliquote delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale.

¹⁰ Per un primo commento, Alberti P. "Super deduzione per le nuove assunzioni a tempo indeterminato nel 2024", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.1.2024.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> agli esercenti arti e professioni, che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (2023, per i soggetti "solari") per almeno 365 giorni. <p>Sono escluse le società e gli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa.</p> <p>Condizioni</p> <p>Al fine di accedere all'agevolazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del 2024 deve essere superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023; in presenza di incremento occupazionale, il costo da assumere è pari al minore importo tra quello effettivamente riferibile ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale dipendente (voce B.9 Conto economico) rispetto a quello relativo all'esercizio 2023; il numero complessivo di dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) a fine 2024 deve essere superiore al livello occupazionale di riferimento, fissato nel periodo 2023. <p>Lavoratori meritevoli di maggior tutela</p> <p>Ove il nuovo assunto rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all'Allegato 1 al DLgs. 216/2023 (es. lavoratori molto svantaggiati, persone con disabilità, donne con figli minori a carico, ecc.), 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.</p> <p>Acconti</p> <p>Viene previsto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il 2024, non si tiene conto delle disposizioni in esame; nella determinazione dell'acconto per il 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni in commento.

4 ABROGAZIONE DELL'ACE

Norma di riferimento	Sintesi
Abrogazione dell'ACE e regime transitorio per le eccedenze (art. 5)	<p>Il DLgs. 216/2023 abroga l'ACE (aiuto alla crescita economica, di cui all'art. 1 del DL 201/2011), nell'ottica della ridefinizione delle agevolazioni fiscali spettanti alle imprese.</p> <p>Un analogo intervento era stato effettuato dall'art. 1 co. 1080 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019); le concrete conseguenze di quest'ultima norma, tuttavia, non si erano viste, in quanto con l'art. 1 co. 287 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) si era proceduto a fare rivivere gli effetti dell'ACE, la quale si era quindi applicata a tutti i soggetti interessati senza soluzione di continuità.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<p>Decorrenza</p> <p>L'agevolazione non trova più applicazione dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023. Si tratta, quindi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • del 2024, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare; • del 2024/2025 (ad esempio, il periodo 1.7.2024-30.6.2025), per gli esercizi "a cavallo". <p>Prendendo a riferimenti 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 soci¹¹.</p> <p>Regime transitorio per le eccedenze non utilizzate</p> <p>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.</p> <p>L'utilizzo di tali eccedenze avviene "sino ad esaurimento dei relativi effetti", e quindi senza limitazioni di carattere temporale.</p> <p>Per le società di capitali, ai sensi dell'art. 3 co. 2 e 3 del DM 3.8.2017, le eccedenze non sfruttate per incapienza del reddito possono essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>Per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice, l'art. 8 co. 7 del DM 3.8.2017, richiamando il co. 2 dell'art. 7 del decreto stesso, prevede che si applichino le regole previste per il regime di trasparenza fiscale su base opzionale riservato alle società a ristretta base proprietaria ai sensi dell'art. 116 del TUIR. Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>Per le società di persone, quindi, le eccedenze possono essere trasformate in crediti utilizzabili a compensazione dell'IRAP della società, non dovendo le stesse obbligatoriamente essere attribuite ai soci.</p>

¹¹ Con riferimento ai soggetti "solari", quindi, le distribuzioni di dividendi straordinari andavano posticipate al 2024 al fine di escludere effetti decrementativi del beneficio fiscale per il 2023 (si vedano, in questo senso, Gaiani L. "Ultima occasione per l'Ace. Dividendi rinviati al 2024", *Il Sole - 24 Ore*, 9.11.2023, p. 38; Odetto G. "Distribuzioni da posticipare al 2024 per la massimizzazione dell'ACE", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.12.2024).