

Le novità in materia di IRPEF e IRES 2024

Sommario

PREMESSA	2
RIDUZIONE SCAGLIONI E ALIQUOTE IRPEF 2024.....	2
DETRAZIONI REDDITI LAVORO DIPENDENTE.....	4
TRATTAMENTO INTEGRATIVO ALLA RETRIBUZIONE – EX BONUS RENZI.....	4
ADDIZIONALI REGIONALI E COMUNALI.....	4
ABROGAZIONE DELL’ACE.....	5
AGEVOLAZIONE IRES-IRPEF NEO ASSUNTI 2024	6

PREMESSA

Con il D.lgs. 216/2023, pubblicato sulla G.U. 30.12.2023 n. 303, attuativo della legge delega per la riforma fiscale di cui alla Legge 111/2023, è stato attuato il primo modulo di riforma delle imposte sul reddito.

Sono stati rivisti, infatti, per il solo anno d'imposta 2024, gli scaglioni e le aliquote IRPEF. Le regioni e i comuni dovranno adeguarsi entro il 15.04.2024 mentre le province autonome di Trento e Bolzano entro il 15.05.2023.

L'articolo 4, D.lgs. n. 216/2023 ha introdotto, per il solo anno d'imposta 2024 una maggiorazione, ai fini della determinazione del reddito, del costo incrementale del lavoro per le nuove assunzioni a tempo indeterminato. Si tratta, di una "super deduzione" per le nuove assunzioni, riconosciuta in presenza di determinate condizioni.

L'ACE viene definitivamente abrogata a partire dal 2024.

Analizzeremo 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) e le novità apportate in materia di IRES, anch'esse applicabili per il solo periodo d'imposta 2024.

RIDUZIONE SCAGLIONI E ALIQUOTE IRPEF 2024

Con il D.lgs. 216/2023, pubblicato sulla G.U. 30.12.2023 n. 303, attuativo della legge delega per la riforma fiscale di cui alla Legge 111/2023, è stato attuato il primo modulo di riforma delle imposte sul reddito.

In particolar modo, gli articoli 1 e 2, D.lgs. 216/2023 hanno apportato alcune modifiche in materia di aliquote, scaglioni e detrazioni IRPEF, che sono applicabili per il solo anno d'imposta 2024.

Sono stati ridotti da quattro a tre, per il solo anno d'imposta 2024, gli scaglioni di reddito e le relative aliquote IRPEF di cui all'articolo 11, comma 1, TUIR.

Nel dettaglio, per il solo anno d'imposta 2024, si applicano i seguenti scaglioni e aliquote:

- 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%.

Nella tabella che segue, una sintesi delle variazioni intervenute.

FINO AL 2023		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%

A fronte dell'eliminazione del secondo scaglione di reddito, il risparmio fiscale massimo si traduce in 260,00 euro, corrispondenti alla moltiplicazione fra 13.000,00 e 2% (risparmio percentuale fra primo e secondo scaglione 2023, in termini di massimo reddito conseguibile).

Conseguentemente, l'articolo 2, D.lgs. 216/2023 ha introdotto 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'articolo 15, comma 1, lett. c), TUIR;
- alle erogazioni liberali in favore dei partiti politici, di cui all'articolo 11, D.L. 149/2013, per le quali spetta una detrazione del 26%;
- ai premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi di cui all'articolo 119, comma 4, quinto periodo, D.L. 34/2020, per i quali spetta una detrazione del 90%.

In buona sostanza, a fronte del risparmio fiscale di 260,00 previsto per le fasce di reddito fino a 28.000,00 euro, viene ridotto, di pari importo, l'ammontare delle detrazioni d'imposta per le fasce di reddito superiori a 50.000,00 euro.

Nella determinazione degli acconti dovuti ai fini 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'articolo 1, commi 1 e 2, D.lgs. 216/2023.

In altre parole, per la determinazione degli acconti "storici" 2024 e 2025 si assumerà, quale imposta di riferimento, quella determinata con gli scaglioni di reddito 2023.

Per come è formulata la norma, sembra possibile applicare la nuova struttura delle aliquote e la modifica alle detrazioni di cui all'articolo 13, 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”.

DETRAZIONI REDDITI LAVORO DIPENDENTE

L’articolo 1, comma 2, D.lgs. 216/2023 ha previsto, per l’anno d’imposta 2024, l’aumento da 1.880,00 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’articolo 13, comma 1, lett. a), 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.

TRATTAMENTO INTEGRATIVO ALLA RETRIBUZIONE – EX BONUS RENZI

Conseguentemente alla modifica delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente e alcuni redditi assimilati, l’articolo 1, comma 3, D.lgs. 216/2023 ha previsto che, per il solo anno d’imposta 2024, le somme riconosciute a titolo di trattamento integrativo – ex bonus Renzi - di cui all’articolo 1, comma 1, D.L. 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 ai paragrafi precedenti (da 1.880,00 a 1.955,00 euro), che non viene, pertanto, preso in considerazione ai fini della spettanza del “trattamento integrativo”.

Per beneficiare del “trattamento integrativo” è, dunque, necessario che i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e/o dei citati redditi assimilati abbiano un’IRPEF lorda, generata da tali redditi, superiore alle detrazioni d’imposta spettanti per lavoro dipendente e assimilato, ai sensi dell’articolo 13, comma 1, TUIR.

ADDIZIONALI REGIONALI E COMUNALI

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 d’imposta 2024, l’articolo 3, D.lgs. 216/2023 differisce:

- al 15.04.2024 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 15.05.2024, 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.

Qualora, entro il 15.04.2024, non vengano 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.

Per le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano e per i Comuni viene, tuttavia, prevista la possibilità, 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'articolo 11, comma 1, TUIR nella versione applicabile per il periodo d'imposta 2023, mantenendo quindi l'articolazione in quattro scaglioni.

ABROGAZIONE DELL'ACE

L'articolo 5, D.lgs. 216/2023 ha disposto l'abrogazione dell'ACE (Aiuto alla Crescita Economica, nell'ottica della ridefinizione delle agevolazioni fiscali spettanti alle imprese.

L'agevolazione non trova più applicazione dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023, pertanto dall'anno d'imposta 2024 non sarà più operativa.

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 01.07.2024 - 30.06.2025), per i soggetti con esercizi "a cavallo d'anno".

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;
- l’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.

AGEVOLAZIONE IRES-IRPEF NEO ASSUNTI 2024

L’articolo 4, D.lgs. n. 216/2023 ha introdotto, per il solo anno 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.

Da un punto di vista soggettivo, possono beneficiare della “super deduzione”:

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

Per fruire dell’agevolazione, i soggetti beneficiari 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.

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.

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

Si tratta, pertanto, di una extra-deduzione pari al 20% del costo riferibile all’incremento dell’occupazione.

Per 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).

Dal punto di vista prettamente pratico, 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) del 2024, rispetto a quello relativo al 2023.

Nella determinazione del costo "maggiorabile", per gli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria vige il principio di competenza

Tuttavia, nell'ambito delle nuove assunzioni sono privilegiate particolari categorie di dipendenti, elencate nell'Allegato 1 al D.lgs. 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 apposito DM attuativo, fermo restando che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10% del costo del lavoro sostenuto per tali categorie.

Anche in questo caso, per espressa previsione normativa, nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il 2024 e per il 2025 non si tiene conto delle disposizioni in esame. Pertanto, gli acconti determinati con il metodo c.d. storico, dovranno prendere a riferimento il l'imposta conseguita al lordo dell'agevolazione concessa.

Esempio n. 1

Ipotizzando che una S.r.l. assuma, nel 2024, nuovi 4 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, il costo rilevante ai fini della "super deduzione" è il minore importo tra i due, cioè 100.000,00 euro.

Esempio n. 2

Ipotizzando che un professionista assuma, nel 2024, nuovi 2 dipendenti a tempo indeterminato sostenendo un costo pari a 50.000,00 euro e che il costo del personale dipendente nel Conto Economico del 2024 ecceda quello del 2023 per 48.000,00 euro, il costo rilevante ai fini della "super deduzione" è il minore importo tra i due, cioè 48.000,00 euro. In buona sostanza, viene premiato non il costo effettivo per i nuovi assunti ma solo il costo riferito all'incremento occupazionale.