

Circolare n. 4 - la nuova delega fiscale
del 09.02.2024

Sommario

1. "super deduzione" per nuove assunzioni nel 2024 e abrogazione dell'ACE

- 1 -

Il Dlgs 216/2023 introduce dal 1° gennaio 2024 la maggior deduzione del 20% del costo delle nuove assunzioni a tempo indeterminato da parte di imprese e professionisti.

Il bonus è, per ora, limitato al costo maturato nell'esercizio 2024, il che spingerà i datori di lavoro ad anticipare il più possibile la formalizzazione dei nuovi contratti.

Per finanziare il taglio dell'Irpef e la nuova super-deduzione, il Dlgs 216/2023 procede inoltre alla abrogazione dell'ACE con effetto dall'esercizio 2024.

Assunzioni 2024: super-deduzione IRES

L'articolo 4 del Dlgs 216/2023, di attuazione del primo modulo di riforma dell'Irpef, introduce, per il solo periodo d'imposta 2024, una maggiorazione del costo ammesso in deduzione per imprese e professionisti che assumono nuovi dipendenti con rapporto a tempo indeterminato.

La super-deduzione del 20% riguarda i titolari di reddito di impresa (società di capitali, cooperative, enti commerciali, società di persone e imprese individuali) e gli esercenti arti e professioni, singoli o associati.

La maggiorazione, che si aggiunge a quella dell'onere ordinariamente dedotto nel bilancio dell'impresa, è pari al 20% del minore importo tra il costo della manodopera neoassunta a tempo indeterminato e l'incremento del costo del lavoro verificatosi tra il 2023 e il 2024.

Se il lavoratore neoassunto è una persona ricompresa in particolari categorie meritevoli di tutela indicate dal decreto legislativo, spetta una ulteriore maggiorazione del costo deducibile, che verrà regolata da un successivo Dm, nel limite massimo del 10%.

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).

Condizioni di accesso

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.

L'agevolazione, che spetta (solamente) nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, è fruibile dalle imprese o dai professionisti che, nel periodo di imposta 2023, hanno esercitato l'attività per almeno 365 giorni.

Questa condizione temporale, di fatto, esclude dal beneficio tutte le imprese che sono state costituite nello scorso anno e che hanno fissato la data di chiusura del primo esercizio al 31 dicembre 2023 (periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023: durata inferiore a 365 gg).

Dovrebbero inoltre accedere al bonus le società neocostituite nel 2023 quali beneficiarie di una scissione, subentrando infatti nel ramo di azienda trasferito anche con riferimento al periodo di attività maturato in capo alla scissa anteriormente alla operazione straordinaria, con ciò verificando la condizione dei 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.

Sono inoltre esclusi i soggetti in regime forfettario.

In termini oggettivi, la norma prevede tre requisiti di accesso.

Il primo è costituito dalla assunzione, nell'esercizio 2024, di nuovi dipendenti con contratto a tempo indeterminato.

In secondo luogo, è necessario che il numero di dipendenti a tempo indeterminato al 31 dicembre 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).

La terza condizione riguarda il numero totale dei dipendenti (compresi quelli a tempo determinato), che, al 31 dicembre 2024, deve essere superiore a quello medio del 2023 (senza considerare i decrementi infragruppo).

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.

La super-deduzione si determina applicando il coefficiente 20% al minore dei due seguenti elementi:

a) costo sostenuto nell'esercizio 2024 per i neo-assunti a tempo indeterminato (e dunque importo di retribuzione, contributi, quota Tfr, ratei, ferie e permessi, ecc.);

b) incremento del costo complessivo del personale dipendente, incluso quello a tempo determinato, iscritto a conto economico (voce B.9) (ovvero pagato per i professionisti) nell'esercizio 2024 rispetto all'esercizio 2023.

Ad esempio, si ipotizzi che una srl assuma nel 2024 dipendenti a tempo indeterminato sostenendo un costo pari a 100.000 euro e che il costo del personale dipendente nel Conto Economico del 2024 ecceda quello del 2023 per 150.000 euro. In tal caso, il costo rilevante ai fini della "super deduzione" è il minore importo tra i due, vale a dire 100.000 euro.

La maggiorazione del costo è pari, in linea generale, al 20%. Pertanto, ipotizzando un costo pari a 100.000 euro, è possibile dedurre 120.000 euro (con una maggiorazione quindi di 20.000 euro).

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente. Quindi con il criterio di competenza per le imprese in contabilità ordinaria e con il criterio di cassa per i professionisti.

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.

Abrogazione della disciplina relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE)

L'articolo 5 del decreto legislativo 216/2023 dispone l'abrogazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, dell'agevolazione ACE, prevista dall'articolo 1 del Dl 201/2011.

Nella circolare 2/E/2024 di commento al Dlgs 216/2023, è dedicato un paragrafo all'abolizione dell'ACE (articolo 5), che fa da contraltare all'introduzione della maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni (articolo 4).

Viene chiarito che l'ACE è abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Dunque, gli ultimi effetti di questa misura, volta ad agevolare il ricorso all'equity come scelta di finanziamento delle imprese, si vedranno nei bilanci (e relativi conteggi delle imposte) chiusi al 31 dicembre 2023 (in caso di esercizio coincidente con l'anno solare).

La deduzione, che è pari all'1,3% degli incrementi realizzati cumulativamente dal 2011 per accantonamento di utili a riserve disponibili e per apporti in denaro dei soci (al netto dei decrementi e delle sterilizzazioni), si applicherà dunque per l'ultima volta nella dichiarazione dei redditi da presentare nel corrente anno 2024.

La norma, per evitare un penalizzante effetto retroattivo, fa salva la possibilità di continuare ad utilizzare (senza limiti temporali), a riduzione dell'imponibile del contribuente, le eccedenze di deduzione ACE rispetto al reddito (che non siano state trasferite al consolidato fiscale o convertite in credito Irap) che risulteranno al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

La circolare chiarisce, infatti, che nel meccanismo dell'agevolazione ci possono essere delle eccedenze ACE che possono essere riportate nei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite quantitativo e temporale. Pertanto, si ribadisce che, finché non vi sarà una riforma organica degli incentivi alle imprese, l'ACE è abolita sì dal 2024, ma le imprese che hanno maturato delle eccedenze potranno utilizzarle a scomputo del reddito degli anni successivi, fino ad esaurimento.

Le società con esercizio sfalsato (ad esempio quelle che chiudono il periodo di imposta al 30 giugno di ogni anno, come le società sportive professionistiche) hanno invece ancora tempo per avvalersi delle ricapitalizzazioni rilevanti per l'ACE dato che l'eliminazione della agevolazione partirà dall'esercizio che chiuderà nel 2025 (ad esempio: 1/7/2024 – 30/6/2025).

All'interno dei gruppi, l'ACE ha sempre costituito un elemento rilevante ai fini del consolidato nazionale e dei relativi conteggi delle imposte ai fini del modello Cnm. Al riguardo, l'articolo 6 del Dm 3 agosto 2017 stabilisce che i singoli partecipanti al regime opzionale determinano autonomamente la propria base ACE e la utilizzano a riduzione del proprio reddito complessivo netto. Nel caso in cui si generi un'eccedenza, la stessa va prioritariamente attribuita – nei limiti del reddito del gruppo – alla fiscal unit. La quota di eccedenza non attribuita al gruppo può essere, anche parzialmente: riportata nei periodi d'imposta successivi, ai fini della determinazione del reddito imponibile della singola società partecipante al consolidato fiscale, e potrà essere trasferita nuovamente nei periodi d'imposta successivi alla fiscal unit; trasformata in credito d'imposta, utilizzabile in compensazione ai fini Irap in capo alla singola società.

Per l'Agenzia (circolare 12/2014), l'attribuzione delle eccedenze ACE alla fiscal unit deve avvenire in via obbligatoria ed in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo.

Cordiali saluti.
Gianluca Broglia