

6 febbraio 2024

Le principali novità fiscali in tema di tassazione del reddito delle persone fisiche

Di seguito si riportano, sinteticamente, le principali novità fiscali in tema di tassazione del reddito delle persone fisiche, di imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e di imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFAE), recate dai seguenti provvedimenti legislativi:

- Decreto Legislativo del 27 dicembre 2023, n. 209 (il “**Decreto 209**”);
 - Legge del 30 dicembre 2023, n. 213 (“**Legge di Bilancio 2024**”);
 - Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (*Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*) (il “**Decreto 216**”);
 - Decreto Legislativo 18 ottobre 2023, n. 145 (c.d. “**Decreto Anticipi**”).
- **Decreto Legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 | Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (“Decreto 209”)**
- a. Disposizioni in materia di determinazione della residenza fiscale | Residenza delle persone fisiche**
- **Disposizione interessata - Articolo 2, comma 2 del Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (“Tuir”)**
 - **Disposizione modificativa - Articolo 1 del Decreto 209**

L’art. 1 del Decreto 209 ha modificato i criteri di individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche di cui all’art. 2, comma 2 del Tuir.

In base alla nuova formulazione dell’art. 2, comma 2 del Tuir, ai fini delle imposte dirette si considerano residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo di imposta:

- a) hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi del Codice civile¹;
- b) hanno il domicilio nel territorio dello Stato;
- c) sono presenti nel territorio dello Stato;
- d) salvo prova contraria, risultano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente.

¹ Ai sensi dell’art. 43 del Codice civile, “la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale”.

In base alle modifiche apportate dal Decreto 209, i menzionati criteri trovano applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2024 e devono sussistere per la maggior parte del periodo di imposta “*considerando anche le frazioni di giorno*”.

Con specifico riferimento al criterio di collegamento di cui alla lettera b), il legislatore ha introdotto una nuova definizione di “domicilio” che sostituisce quella civilistica richiamata nella formulazione *ante* Decreto 209. In base alla nuova formulazione dell’art. 2, comma 2 del Tuir, ai fini della norma, il domicilio è inteso come “*il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*”. Il legislatore sembra, quindi, aver recepito l’orientamento della giurisprudenza di legittimità che, ai fini dell’individuazione della residenza fiscale, ritiene prevalenti gli interessi di carattere personale e familiare rispetto a quelli di carattere patrimoniale.

Per effetto delle modifiche introdotte dal Decreto 209, tra i criteri per l’individuazione della residenza fiscale il legislatore ha inserito per la prima volta il riferimento alla presenza fisica nel territorio dello Stato. In assenza di indicazioni specifiche, tale nuovo criterio sembra dover essere interpretato in senso letterale, vale a dire valorizzando i giorni trascorsi in Italia a prescindere dalle ragioni che determinano la permanenza.

Da ultimo, la nuova formulazione dell’art. 2, comma 2 del Tuir prevede che “*salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente*”. Pertanto, rispetto alla formulazione *ante* Decreto 209 che non ammetteva prova contraria, dal 1° gennaio 2024 il dato formale dell’iscrizione anagrafica diviene presunzione relativa, in quanto superabile dimostrando l’assenza dei criteri di collegamento previsti dalla normativa interna.

b. Regime speciale per lavoratori Impatriati (“Regime Impatriati”)

- **Disposizione interessata - Articolo 16 del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (“D.Lgs. 147/2015”)**
- **Disposizione modificativa - Articolo 5 del Decreto 209**

L’art. 5 del Decreto 209, rubricato “*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*” ha riformato la disciplina relativa al Regime Impatriati abrogando il vecchio regime recato dall’art. 16 del D. Lgs. 147/2015. Le nuove disposizioni sono applicabili nei confronti delle persone fisiche che hanno trasferito la loro residenza fiscale in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2024, fatto salvo il regime transitorio di cui si dirà di seguito.

Il nuovo Regime Impatriati prevede l’esenzione da IRPEF del 50% dei redditi di lavoro dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei redditi di lavoro autonomo derivanti dall’esercizio di arti e professioni, entro il limite annuo di Euro 600.000 (riferito al reddito agevolabile)², al ricorrere delle seguenti condizioni:

- (a) i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo di quattro anni;
- (b) i lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi di imposta antecedenti il trasferimento;
- (c) l’attività lavorativa deve essere esercitata per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio dello Stato;
- (d) i lavoratori devono essere in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come

² Ad esempio, nel caso in cui un soggetto percepisca un reddito lordo da lavoro dipendente pari ad Euro 1.000.000, l’agevolazione spetterà solo in riferimento ad Euro 600.000, che concorreranno alla formazione del reddito nella misura del 50% (*i.e.*, Euro 300.000) mentre i restanti Euro 400.000 concorreranno per intero alla formazione del reddito complessivo.

definiti nel Decreto Legislativo 28 giugno 2012, n. 108 e dal Decreto Legislativo 9 novembre 2007, n. 206.

Al ricorrere delle suindicate condizioni, il regime è efficace per cinque periodi di imposta, con possibilità di proroga per ulteriori tre periodi d'imposta (con detassazione al 50%) nel caso in cui il contribuente sia divenuto proprietario in Italia di un immobile di tipo residenziale adibito ad abitazione principale entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento.

Inoltre, in caso di (i) nascita di un figlio o adozione di un soggetto minore di età durante il periodo di fruizione del regime; oppure (ii) trasferimento in Italia con un figlio minore, il contribuente può beneficiare di una maggiore agevolazione pari al 60% del reddito, a condizione che il figlio minore di età, o il minore adottato, siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione.

Per quanto riguarda i requisiti di cui ai punti *sub* (b) e (d), si precisa che:

- A. in relazione alla condizione *sub* (b) (periodo minimo di residenza estera di tre anni d'imposta precedenti il rimpatrio), questa è verificata per i cittadini italiani residenti all'estero che sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero che hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito.

La normativa, inoltre, prevede una maggiorazione del periodo minimo di residenza estera nell'ipotesi in cui l'attività è prestata in favore dello stesso soggetto presso il quale il lavoratore è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente allo stesso gruppo. In tal caso, in particolare, il requisito di permanenza all'estero è aumentato a:

- i. sei periodi d'imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
- ii. sette periodi d'imposta, se il lavoratore prima del suo trasferimento all'estero è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

Rientrano nella nozione di "soggetti appartenenti allo stesso gruppo" i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo, diretto o indiretto, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) Codice civile (c.d. controllo di diritto) ovvero che, ai sensi della stessa norma, sono sottoposti al comune controllo, diretto o indiretto da parte di un altro soggetto.

- B. In relazione alla condizione *sub* (d), i requisiti di elevata qualificazione o specializzazione sussistono in presenza di:
- i. titolo di istruzione superiore rilasciato da un'autorità competente nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni;
 - ii. requisiti previsti dal Decreto Legislativo 6 novembre 2007, n. 206, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate.

L'agevolazione si applica sempre nel rispetto delle condizioni e dei limiti (Euro 300.000 nell'arco di un triennio) sugli aiuti in regime *de minimis*. A questi fini, i lavoratori autonomi che intendono fruire del Regime Impatriati sono tenuti alla compilazione del quadro RS del modello Redditi PF.

L'art. 5 del Decreto 209 ha introdotto un **regime transitorio**, secondo il quale continuano a trovare applicazione le disposizioni del vecchio Regime Impatriati, di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, "*nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ovvero, per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data*".

Si segnala che, rispetto al vecchio Regime Impatriati, i redditi di impresa non sono più oggetto di agevolazione.

➤ **Legge n. 213 del 30 dicembre 2023 (Legge di bilancio 2024)**

c. Aumento della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit*

- **Disposizione interessata - Articolo 51 del Tuir**
- **Disposizione modificativa - Articolo 1, comma da 16 a 18**

L'art. 1, comma 16 della Legge di Bilancio 2024 ha previsto, limitatamente al periodo d'imposta 2024, l'incremento della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit* (i.e., i beni e servizi forniti al dipendente diversi dalle somme di denaro che, in linea generale, concorrono alla formazione del reddito tassato in capo al lavoratore dipendente).

In particolare, l'art. 51, comma 3 (terzo periodo, prima parte) del Tuir stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore a Euro 258,23 nel periodo d'imposta. Il superamento di quest'ultimo importo comporta la tassazione ordinaria dell'intero ammontare e non soltanto della quota eccedente il citato limite.

La Legge di Bilancio 2024, in deroga a quanto previsto dall'art. 51, comma 3 del Tuir, ha previsto che la misura di tale soglia è elevata:

- a) a Euro 1.000,00 per tutti i lavoratori dipendenti;
- b) a Euro 2.000,00 per i soli lavoratori dipendenti con figli a carico.

Inoltre, è stato stabilito, in favore di tutti i lavoratori, che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente nei suddetti limiti, oltre al valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, anche le "*somme erogate o rimborsate*" dal datore di lavoro ai propri dipendenti per il pagamento:

- delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale; e
- delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.

Per quanto riguarda la specifica disciplina dei lavoratori con figli a carico, il comma 16 ha introdotto l'innalzamento della soglia dei *fringe benefit* in relazione a "*lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti e i figli adottivi o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2 del citato testo unico delle imposte sui redditi*".

In base alla disposizione da ultimo menzionata, i figli sono considerati fiscalmente a carico:

- se non superano i 24 anni di età e se hanno percepito nell'anno un reddito complessivo annuo pari o inferiore a Euro 4.000,00, al lordo degli oneri deducibili;
- se superano i 24 anni e se hanno percepito un reddito complessivo annuo non superiore a Euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili.

Al riguardo, posto che la condizione di figlio fiscalmente a carico deve essere verificata con riferimento al 31 dicembre di ogni anno, trattandosi di un'agevolazione spettante per il solo anno d'imposta 2024, sulla base dei chiarimenti forniti in relazione alla pressoché analoga misura introdotta per il 2023³, occorre verificare il superamento o meno del limite reddituale alla data del 31 dicembre 2024.

Per quanto riguarda l'eventuale superamento dei limiti di cui al comma 16, la norma, analogamente alla precedente misura introdotta per il 2023, si pone in deroga esclusivamente alla prima parte del terzo periodo del comma 3 dell'art. 51 del Tuir, con l'effetto che resta, quindi, fermo il principio secondo cui qualora il valore dei beni o dei servizi forniti, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento di bollette o delle spese per affitto/interessi sul mutuo prima casa, risulti complessivamente superiore ai limiti in oggetto (i.e., Euro 1.000,00 per tutti i lavoratori e Euro 2.000,00 per quelli con figli a carico), l'intero valore rientra nell'imponibile fiscale⁴.

Con riferimento agli **adempimenti** necessari per beneficiare del limite maggiorato, la Legge di Bilancio 2024 prevede che:

- per l'attuazione del comma 16, che disciplina l'incremento della misura sia per i dipendenti con figli che senza, i datori di lavoro devono preventivamente informare le rappresentanze sindacali unitarie, ove presenti;
- i dipendenti con figli a carico devono fornire al datore di lavoro un'autodichiarazione in cui attestano di avere diritto di fruire della soglia di Euro 2.000 per il 2024, indicando il codice fiscale dei figli fiscalmente a carico⁵.

Infine, l'art. 1, comma 18 della Legge di Bilancio 2024 riconferma, anche per il 2024, la riduzione dell'imposta sostitutiva IRPEF e delle addizionali comunali e regionali sulle somme erogate a fronte di premi di risultato di cui all'art. 1, comma 182, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, al 5% rispetto all'ordinario 10%.

L'agevolazione si applica su premi di risultato ovvero sulle somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata a incrementi di produttività, redditività, qualità ed efficienza ed innovazione, nonché sulle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa⁶.

L'agevolazione, che si pone in continuità con quanto già previsto per il solo anno 2023 dalla Legge di Bilancio 2023⁷, consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali in misura pari al 5% su tali premi e la norma prevede espressamente che l'aliquota agevolata non venga applicata,

³ Per il 2023 l'art. 40 del Decreto Legge 4 maggio 2023, n. 48, aveva incrementato il limite di non imponibilità ad Euro 3.000 per i soli lavoratori dipendenti con figli a carico. A chiarimento di tale misura, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 23 del 1° agosto 2023 ("Circolare 23/2023"), aveva precisato che "in base al principio dell'unitarietà del periodo d'imposta, la condizione di figlio fiscalmente a carico deve essere verificata con riferimento al 31 dicembre di ogni anno. Pertanto, nella specie, trattandosi di un'agevolazione spettante per il solo anno d'imposta 2023, occorre verificare il superamento o meno del limite reddituale alla data del 31 dicembre 2023".

⁴ In tal senso, si veda la Circolare 23/2023, in relazione alla disciplina relativa al 2023.

⁵ Cfr. Circolare 23/2023, par. 3.

⁶ Ai sensi dell'art. 1, comma 182 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 "salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento, entro il limite di import complessivo di Euro 3.000 lordi, i premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi della produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di criteri definiti con il decreto di cui al comma 188, nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa".

⁷ L'art. 1, comma 63 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 aveva introdotto, per i premi di produzione erogati nel 2023 ai lavoratori dipendenti del settore privato, la riduzione dal 10% al 5% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF.

qualora sia il lavoratore stesso a richiederlo, per iscritto.

d. Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni

- **Disposizione interessata – Articoli 67 e 68 del Tuir; Articoli 5 e 7 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448**
- **Disposizioni modificative – Articolo 1, comma 52 e 53**

È stato ulteriormente prorogato il regime per la rideterminazione del valore fiscale dei terreni e delle partecipazioni in società (quotate e non quotate) posseduti alla data del 1° gennaio 2024, a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota pari al 16%. L'imposta sostitutiva si applica sull'intero valore, come rideterminato ai sensi della norma agevolativa, e non sull'incremento di valore rispetto al costo fiscale corrente.

Il relativo pagamento può essere effettuato in un'unica soluzione, entro il 30 giugno 2024, o in un massimo di tre rate annuali di pari importo, con decorrenza dal 30 giugno 2024 (sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo).

Anche per l'anno 2024 sarà dunque consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2024, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze che saranno conseguite, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. a) - *c-bis*) del TUIR, in sede di cessione a titolo oneroso delle partecipazioni o dei terreni rivalutati.

Il valore delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione e dei terreni agricoli o edificabili dovrà essere determinato sulla base di una perizia giurata di stima (a cura di un professionista abilitato). La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il 30 giugno 2024.

Per i titoli, le quote o i diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione si farà, invece, riferimento al loro valore normale, determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023.

e. Plusvalenze da vendita di immobili su cui sono stati effettuati interventi edilizi agevolati con il Superbonus

- **Disposizioni interessate - Articoli 67 e 68 del Tuir**
- **Disposizione modificativa – Articolo 1, comma 64, 65 e 66**

A decorrere dalle cessioni poste in essere a partire dal 1° gennaio 2024, l'art. 1, comma 64, lett. a), n. 2 della Legge di Bilancio 2024 ha previsto che rientrano tra i redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir le plusvalenze realizzate mediante cessione di immobili su cui il "cedente" ovvero "gli altri aventi diritto" hanno effettuato gli interventi edilizi agevolati di cui all'art. 119 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 ("D.L. 34/2020" o "Superbonus"), i quali si sono conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione.

La norma prevede, in particolare, che generano una plusvalenza tassabile gli immobili ceduti a titolo oneroso nei dieci anni successivi alla conclusione degli interventi edilizi agevolati con il Superbonus.

Il Legislatore ha, espressamente, **escluso** dalla disciplina di cui sopra soltanto gli immobili:

- acquisiti per successione; e
- adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti la cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo.

Per quanto riguarda la determinazione dei costi inerenti l'unità immobiliare oggetto di cessione, l'art. 1, comma 64, lett. b) n. 3 della Legge di Bilancio 2024, modificando l'art. 68 del Tuir, stabilisce che:

- se, all'atto della cessione, gli interventi edilizi agevolati con il Superbonus si sono conclusi da non più di cinque anni, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi qualora si sia fruito dell'agevolazione nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di "cessione del credito" ovvero di "sconto in fattura" di cui all'art. 121 co. 1 lett. a) e b) del D.L. 34/2020;
- se, invece, all'atto della cessione, i medesimi interventi edilizi si sono conclusi da più di cinque anni (ma entro i dieci anni dalla conclusione degli interventi), si tiene conto del 50% delle spese se si è fruito dell'agevolazione nella misura del 110% e sono state esercitate le suddette opzioni;
- se, infine, gli immobili oggetto degli interventi edilizi agevolati sono stati acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Per quanto concerne la tassazione delle plusvalenze in parola, l'art. 1, comma 65 della Legge di Bilancio 2024 attribuisce ai contribuenti la facoltà di applicare l'imposta sostitutiva dell'IRPEF (con aliquota al 26%) di cui all'art. 1, comma 496 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, con le modalità ivi previste.

f. Imposizione sostitutiva sul reddito fondiario derivante dalla locazione breve di immobili abitativi (modifiche al regime della cedolare secca sui c.d. affitti brevi)

- **Disposizione interessata - Articolo 4 del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 (modifica dei commi 2, 5 e 5-bis)**
- **Disposizione modificativa - Articolo 1, comma 63**

L'art. 1, comma 63 della Legge di Bilancio 2024, con effetto dal 1° gennaio 2024, modifica il sistema di tassazione dei contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni (c.d. locazione breve), prevedendo:

- da un lato, l'aumento dell'aliquota della cedolare secca dal 21% al 26% sui redditi derivanti dai contratti di locazione breve per cui è stata esercitata l'opzione per la cedolare secca;
- dall'altro lato, la possibilità di optare per la riduzione della suddetta aliquota al 21% per i redditi derivanti dai contratti di locazione relativi ad un'unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

Pertanto, il contribuente che concede in locazione breve due unità immobiliari ad uso abitativo può, alternativamente:

- assoggettare i redditi derivanti dalla locazione breve, riferibili ad entrambe le unità immobiliari, l'ordinaria aliquota IRPEF (i.e., non è concesso esercitare l'opzione per la cedolare secca);

- assoggettare alla cedolare secca ordinaria (al 26%) i redditi derivanti dalla locazione breve riferibili ad entrambe le unità immobiliari;
- assoggettare il reddito derivante dalla locazione breve riferibile ad un'unità immobiliare alla cedolare secca ridotta (al 21%) e quello riferibile all'altra unità immobiliare all'ordinaria aliquota IRPEF.

Inoltre, dal 1° gennaio 2024 la ritenuta applicata, in qualità di sostituti di imposta, dagli intermediari che intervengono all'atto del pagamento dei canoni relativi alle locazioni brevi è sempre a titolo di acconto, a prescindere dal fatto che l'opzione per la cedolare secca sia stata esercitata o meno⁸.

Se l'intermediario è un soggetto non residente, la ritenuta deve essere applicata secondo le seguenti modalità:

- se il soggetto non residente è in possesso di una stabile organizzazione in Italia oppure il soggetto è residente fuori dall'Unione Europea ma è in possesso di una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione Europea, la ritenuta è applicata dalla stabile organizzazione;
- negli altri casi, deve essere nominato un rappresentante fiscale per mezzo del quale adempiere all'obbligo imposto dalla normativa in commento.
- In assenza di nomina del rappresentante fiscale, la Legge di Bilancio 2024 stabilisce la responsabilità solidale per l'effettuazione e il versamento della ritenuta *de qua* per i soggetti residenti in Italia che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti tenuti al predetto obbligo.

g. Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari

- **Disposizione interessata - Articolo 25-bis, comma 5, Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 ("D.P.R. 600/1973")**
- **Disposizione modificativa – Articolo 1, comma 89**

Il comma 89 modifica l'ambito soggettivo delle disposizioni in materia di ritenuta d'acconto IRPEF e IRES a carico dei soggetti che corrispondono provvigioni, comunque denominate, per prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, nonché di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari⁹.

In virtù dell'estensione operata dal comma 89, sono soggetti a ritenuta anche (i) gli agenti di assicurazione, per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione; nonché (ii) i mediatori di assicurazione, per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazioni pubbliche o loro controllate, che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva.

Dunque, a partire dal 1° aprile 2024¹⁰, i sostituti d'imposta che corrispondono provvigioni ai soggetti sopra richiamati dovranno operare, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo di acconto del 23% (corrispondente al primo scaglione di reddito previsto dall'art. 11, del Tuir per il periodo d'imposta 2024)¹¹.

⁸ Si ricorda che, secondo la disciplina vigente prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2024, tale ritenuta veniva applicata (i) a titolo di imposta nel caso di esercizio dell'opzione della cedolare secca e (ii) a titolo di acconto in caso di applicazione della tassazione ordinaria.

⁹ Cfr. art. 25-bis, comma 1, D.P.R. n. 600/1973.

¹⁰ Cfr. art.1, comma 90, Legge di Bilancio 2024.

¹¹ La ritenuta potrà essere scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza, purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale, ovvero, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale è stata operata.

- **Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi)**

h. Riduzione delle aliquote IRPEF per il 2024

- **Disposizioni interessate - Articoli 11 e 13 del Tuir**
- **Disposizione modificativa - Articolo 1 del Decreto 216**

In base all'art. 1 del Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 ("**Decreto 216**"), per il solo anno 2024, nella determinazione dell'IRPEF, l'imposta lorda è calcolata applicando in luogo delle aliquote attualmente contenute nell'art. 11, comma 1 del Tuir, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- 23% fino a Euro 28.000;
- 35% oltre Euro 28.000 e fino a Euro 50.000;
- 43% oltre Euro 50.000 Euro.

A regime, in base all'art. 11, comma 1 del Tuir, la curva delle aliquote IRPEF previste per ciascuno scaglione di reddito sarà la seguente:

- 15% fino a Euro 15.000;
- 25% oltre Euro 15.000 e fino a Euro 28.000;
- 35% oltre Euro 28.000 e fino a Euro 50.000;
- 43% oltre Euro 50.000.

Ai sensi del successivo comma 2, per il solo anno 2024, viene previsto l'innalzamento da Euro 1.880 a Euro 1.955 della detrazione IRPEF prevista per i titolari di redditi da lavoro dipendente e assimilati (esclusi i redditi da pensione) applicabile nel caso in cui il reddito complessivo non ecceda Euro 15.000¹².

In tal modo, si amplia fino a Euro 8.500 la soglia di no tax area prevista per i redditi da lavoro dipendente.

In conseguenza di tali interventi, sono state modificate le norme relative al requisito per la corresponsione ai lavoratori dipendenti del trattamento integrativo, in modo da assicurare il mantenimento delle condizioni oggi previste.

È stato infatti previsto, ad opera dell'art. 1, comma 3 del Decreto 216, che per l'anno 2024 le somme erogate a titolo di trattamento integrativo, di cui all'art. 1, comma 1, del Decreto Legge 5 febbraio 2020, n. 3, siano riconosciute a favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a Euro 15.000, a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera a) del

Qualora la ritenuta sia operata successivamente, la stessa verrà scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata (art. 25-bis D.P.R. n. 600/1973).

¹² Ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. a) del Tuir "se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a: a) Euro 1.880, se il reddito complessivo non supera Euro 15.000. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a Euro 690 [...]".

Tuir, diminuita dell'importo di Euro 75 (cioè dell'incremento della detrazione previsto) rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Infine, ai sensi dell'art. 1 comma 4 del Decreto 216, 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 la descritta modifica in relazione alle detrazioni d'imposta per redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e i previsti redditi assimilati.

Pertanto, per i contribuenti con un reddito complessivo non superiore a Euro 15.000, nel calcolare gli acconti dovuti per il 2024 e il 2025, si assume una detrazione per redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 13 comma 1 lett. a) del Tuir pari a Euro 1.880,00 come previsto fino al 31.12.2023, e non pari a Euro 1.955, come previsto per il solo periodo d'imposta 2024.

In questo modo, si evita di dover rideterminare l'imposta successivamente, in sede di saldo, dal momento che le disposizioni di cui all'art. 1 del Decreto 216 sono applicabili solo per l'anno 2024.

➤ **Decreto Legislativo 18 ottobre 2023, n. 145 (c.d. Decreto Anticipi)**

i. Modifiche relative ai piani di risparmio a lungo termine ("PIR")

- **Disposizioni interessate - Articolo 1 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (modifica al comma 112) ("Legge 232/2016") ed Articolo 13-bis del Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124 (modifica al comma 4) ("D.L. 124/2019")**
- **Disposizione modificativa - Articolo 8-quinquies**

L'art. 8-*quinquies* del Decreto Legislativo del 18 ottobre 2023, n. 145, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 244 del 18 ottobre 2023 ("**Decreto Anticipi**") concede ai contribuenti di investire in più PIR contemporaneamente, nel rispetto di determinate condizioni, eliminando, dunque, il requisito dell'unicità che caratterizzava tali investimenti.

In particolare, il Decreto Anticipi dispone che:

- (i) per i PIR costituiti ai sensi dell'art. 1, comma 101 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 ("**Legge 232/2016**"), ciascuna persona fisica può essere titolare di più PIR a condizione che gli stessi vengano costituiti presso uno stesso intermediario o una medesima impresa di assicurazione. Tale possibilità è concessa nel rispetto dei limiti dell'entità di investimento annuale e complessivo fissati al comma 101 della medesima Legge 232/2016;
- (ii) per i PIR costituiti ai sensi dell'art. 13-*bis*, comma 2-*bis* del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157 (i c.d. PIR alternativi), ciascuna persona fisica può essere titolare di più PIR anche con intermediari finanziari diversi, nel rispetto dei limiti di investimento annuale e complessivo fissati al comma 101 della Legge 232/2016.

La norma in commento richiede che l'intermediario o l'impresa di assicurazione presso il quale sono costituiti i PIR di cui al punto (i) sopra, all'atto di conferimento dell'incarico, acquisisca dal titolare del PIR un'autocertificazione con la quale quest'ultimo dichiara di non essere titolare di un altro PIR presso un altro intermediario o un'altra impresa di assicurazione.

Rimane valida la regola per cui ciascun PIR non può essere cointestato a più persone.

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.
Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.
Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

Luciano Acciari
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | lacciari@gop.it

Fabio Chiarenza
Partner

Responsabile Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | fchiarenza@gop.it

Luciano Bonito Oliva
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | lbonitooliva@gop.it

Mario D'Avossa
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | mdavossa@gop.it

Luca Dal Cerro
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | ldalcerro@gop.it

Francesca Staffieri
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | fstaffieri@gop.it

Alessandro Zalonis
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | azalonis@gop.it

Vittorio Zucchelli
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | vzucchelli@gop.it



INFORMATIVA EX ART. 13 del Reg. UE 2016/679 - Codice in materia di protezione dei dati personali

I dati personali oggetto di trattamento da parte dallo studio legale Gianni & Origoni (lo "Studio") sono quelli liberamente forniti nel corso di rapporti professionali o di incontri, eventi, workshop e simili, e vengono trattati anche per finalità informative e divulgative. La presente newsletter è inviata esclusivamente a soggetti che hanno manifestato il loro interesse a ricevere informazioni sulle attività dello Studio. Se Le fosse stata inviata per errore, ovvero avesse mutato opinione, può opporsi all'invio di ulteriori comunicazioni inviando una e-mail all'indirizzo: relazioniesterne@gop.it. Titolare del trattamento è lo studio Gianni & Origoni, con sede amministrativa in Roma, Via delle Quattro Fontane 20.