

**Super deduzione
nuove assunzioni,
modalità applicative
dell'agevolazione**

DM 25 giugno 2024

Luglio 2024

SOMMARIO

SOGGETTI BENEFICIARI (ART. 3)	4
IL REQUISITO DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE (ART.4)	5
DETERMINAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE (ART. 5)	7
CONTROLLI (ART. 6).....	9

PREMESSA

Publicato sul sito istituzionale del Ministero dell'Economia e delle Finanze l'atteso decreto attuativo della deduzione maggiorata del costo del lavoro per le nuove assunzioni eseguite nel 2024.

Diventa così operativa la maxi deduzione fiscale introdotta dall'art. 4 del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 216, consistente in una maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

L'agevolazione è, dunque, temporalmente circoscritta al solo anno 2024: la norma, difatti, precisa che il beneficio opera per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023.

Il beneficio fiscale è stato introdotto in attuazione dell'art. 6, comma 1 lett. b), della L. 9 agosto 2023 n. 111 (legge delega per la riforma fiscale) che delega il Governo all'adozione, tra l'altro, di "misure finalizzate all'effettuazione di nuove assunzioni, anche attraverso la possibile maggiorazione della deducibilità dei costi relativi alle medesime".

A favore dei titolari di reddito d'impresa e degli esercenti arti e professioni viene, in sostanza, riconosciuta un'agevolazione ai fini della determinazione del reddito imponibile, in termini di deduzione maggiorata del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

*Il **DM del 25 giugno 2024 del MEF** – corredato da **Relazione Illustrativa** - definisce gli elementi essenziali per la fruizione e quantificazione del beneficio fiscale: soggetti beneficiari, condizioni di accesso all'agevolazione, modalità di determinazione dell'incremento occupazionale, modalità di calcolo della maggiorazione.*

Le modalità applicative dell'agevolazione sono illustrate dall'ANCE nelle pagine che seguono.

SOGGETTI BENEFICIARI (ART. 3)

Per quanto riguarda i beneficiari, possono fruire della maggiorazione i **titolari di reddito d'impresa** e gli **esercenti arti e professioni** che, nel corso del 2023, abbiano proceduto a nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato, così generando un incremento della media degli occupati in relazione all'anno successivo.

Più in dettaglio, dunque, possibili destinatari dell'agevolazione sono:

- le **società di capitali** e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- gli **enti non commerciali** di cui all'articolo 73, comma 1, lett. c), del TUIR, ma **limitatamente ai nuovi assunti impiegati** per l'esercizio dell'**attività commerciale**.

Viene, difatti, precisato che, in presenza di personale utilizzato promiscuamente, è necessario parametrare le ore destinate all'attività commerciale sulla base della contabilità interna così da garantire che il beneficio spetti nella misura prettamente inerente alle attività commerciali svolte.

In tal caso, la maggiorazione del costo per il personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegato sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

- le **società e gli enti non residenti** di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del TUIR, ma limitatamente all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione;
- le **società di persone** ed equiparate di cui all'articolo 5 del TUIR e le **imprese individuali**;
- **gli esercenti arti e professioni**, anche in forma di associazione professionale o di società semplice, che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 del TUIR.

Il decreto richiede un **ulteriore requisito soggettivo** per l'accesso all'agevolazione.

In particolare, i soggetti sopra individuati devono **aver esercitato effettivamente l'attività nei 365 giorni antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023** (o nei 366 giorni se il periodo d'imposta include il 29 febbraio 2024).

Sul punto, la Relazione illustrativa al DM chiarisce come, concretamente, vada intesa e verificata tale condizione.

Potranno avvalersi dell'agevolazione anche le imprese con periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 inferiore a 365 giorni purché in attività da almeno 365 giorni.

Con la conseguenza che restano, pertanto, escluse – stante l'impossibilità di integrare il requisito minimo di attività richiesto - le imprese costituite a decorrere dal 2 gennaio 2023 con periodo d'imposta coincidente con l'anno civile.

Per valutare il requisito di operatività andrà considerata la data di inizio attività indicata nel modello AA9/12 recante "*Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini iva*" o, se successiva, quella di effettivo inizio dell'attività d'impresa, desumibile dagli elementi atti a dimostrare l'esercizio della predetta attività (incluse eventuali attività prodromiche), prescindendo dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi.

Considerato il perimetro applicativo dell'agevolazione – così come individuato dal decreto – devono ritenersi esclusi dai possibili fruitori della maxi deduzione i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa (come nel caso di coloro che svolgono attività commerciali in via occasionale).

Sono, inoltre, esclusi dall'applicazione del beneficio le imprese che si trovano in stato di liquidazione o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria di cui al Codice della crisi e dell'insolvenza (d.lgs. n. 14/2019).

IL REQUISITO DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE (ART.4)

L'agevolazione spetta in presenza del c.d. incremento occupazionale, che è da ritenersi sussistente al verificarsi delle seguenti 2 condizioni:

1. **incremento occupazionale:** è necessario che nel periodo d'imposta agevolato (2024) si sia registrato un incremento occupazionale dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato rispetto a quello precedente¹.

Di fatto, il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 deve essere superiore al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente;

2. **incremento occupazionale complessivo:** al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, sia con contratto a tempo determinato che a tempo indeterminato, deve essere superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente².

In sostanza, **al termine del periodo d'imposta agevolato**, è necessario che **l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato** (condizione 1) sia accompagnato dall'**incremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti** (condizione 2).

Potrebbe, difatti, accadere che, pur registrandosi un incremento delle unità di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, il **numero complessivo** di dipendenti sia **inferiore** a quello degli **occupati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023**.

In tal caso, appunto, **non sarà possibile fruire del beneficio fiscale** poiché, a livello complessivo, vi è stato un **decremento occupazionale**³.

Parimenti, è **esclusa l'agevolazione** laddove, pur in presenza di un incremento dei dipendenti a tempo indeterminato, il **numero complessivo di dipendenti** sia **pari a quello della totalità degli occupati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023**.

Parametro **fondamentale** – per valutare la spettanza o meno dell'agevolazione – è, quindi, la **media occupazionale** sia dei dipendenti a tempo indeterminato sia dei dipendenti complessivi occupati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023.

¹ L'art. 1 del DM definisce "incremento occupazionale", "l'incremento del numero di dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 rispetto al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente".

² L'art. 1 del DM definisce "incremento occupazionale complessivo", "l'incremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 rispetto al numero dei medesimi dipendenti mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente".

³ L'art. 1 del DM definisce il "decremento occupazionale complessivo" come "il decremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 rispetto al numero dei medesimi dipendenti mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente".

Tale media è calcolata sommando i **rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365** (o 366 se il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 include il 29 febbraio).

Il decreto prevede **regole specifiche per la determinazione delle nuove assunzioni** di lavoratori a tempo indeterminato e per il calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo:

- a) **non rilevano i lavoratori dipendenti**, ad eccezione di quelli assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, **i cui contratti sono ceduti** sia a seguito di trasferimenti di aziende o rami d'azienda, sia ai sensi dell'articolo 1406 del Codice civile (cessione del contratto di lavoro).

Pertanto, se nel periodo agevolato si sono verificati trasferimenti di dipendenti a seguito di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni, affitti) o per effetto di successione o donazione o anche a seguito di cessione del contratto di lavoro dipendente (art. 1406 c.c.), tali dipendenti non rilevano ai fini della determinazione dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo né per il datore di lavoro dante causa né per il nuovo datore di lavoro.

Inoltre, il nuovo datore di lavoro non può fruire del beneficio qualora il contratto non sia in essere al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Invece, nel caso in cui le ipotesi di cui sopra si realizzino nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (2024), i dipendenti a tempo indeterminato rilevano ai fini della determinazione del beneficio sia per l'originario datore di lavoro sia per il nuovo, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro con ciascuno.

- b) **non si tiene conto del personale assunto a tempo indeterminato dalla casa madre residente ma destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero.**

Qualora, però, siano assegnati alla stabile organizzazione estera lavoratori dipendenti assunti nel periodo d'imposta agevolato che hanno svolto precedentemente l'attività presso la casa madre residente, la maggiorazione può essere fruita dalla controllante residente in proporzione alla durata del rapporto di lavoro che i dipendenti hanno avuto con la stessa.

- c) si tiene conto dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato nell'ipotesi di **conversione di un contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato** effettuata nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023;
- d) i soci **lavoratori di società cooperative** sono **assimilati ai lavoratori dipendenti**;
- e) i lavoratori **dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale** rilevano in misura **proporzionale alle ore di lavoro prestate** rispetto a quelle previste dal contratto nazionale;
- f) nelle ipotesi di distacco di personale, **per l'impresa distaccataria non rileva il personale a tempo indeterminato in distacco**; **per l'impresa distaccante, invece, non rilevano i lavoratori assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta agevolato e in seguito distaccati all'estero** a decorrere dalla data del distacco fino al termine dello stesso;
- g) nelle ipotesi di somministrazione, **la maggiorazione spetta all'impresa utilizzatrice in relazione ai lavoratori somministrati, purché assunti a tempo indeterminato dal somministratore, in misura proporzionale alla durata del rapporto di lavoro presso la stessa impresa utilizzatrice.**

Regole *ad hoc* sono previste per il gruppo di imprese che – ai fini della maggiorazione – va considerato come un unico soggetto economico: di conseguenza, il beneficio è subordinato alla verifica della sussistenza, in relazione al gruppo considerato nel suo insieme, sia dell'incremento del numero dei nuovi assunti a tempo indeterminato che dell'incremento del numero complessivo dei dipendenti (al netto, quindi, degli eventuali decrementi verificatesi presso le imprese del gruppo stesso).

In tali casi, inoltre, non si tiene conto dei dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato precedentemente in forza ad altra società del gruppo composto da soggetti sia localizzati in Italia sia in Paesi esteri, e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima sia interrotto a decorrere dal 30 dicembre 2023.

DETERMINAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE (ART. 5)

Il costo da assumere ai fini della determinazione della maggiorazione è il minore fra:

- il **costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti**, quale risulta dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9, del Codice civile;
- **l'incremento del costo complessivo del personale**, classificabile nelle voci di cui al medesimo articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del Codice civile, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023⁴.

Dunque, deve farsi riferimento al dato contabile, senza considerare il *quantum* deducibile ai fini del reddito d'impresa.

A livello operativo, quindi, rilevano le seguenti voci di bilancio:

B9) Per il personale

- B9a) Salari e stipendi
- B9b) Oneri sociali
- B9c) Trattamento di fine rapporto
- B9d) Trattamento di quiescenza e simili
- B9e) Altri costi

I soggetti che non adottano lo schema di conto economico ai sensi dell'articolo 2425 del Codice civile assumeranno le corrispondenti voci del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite in tali voci.

I costi rilevanti sono imputati temporalmente in base alle regole applicate da ciascun soggetto ai fini della determinazione del reddito.

In relazione alla corretta quantificazione dei due parametri rilevanti (ossia, il costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti e l'incremento del costo complessivo del personale), va precisato che:

⁴ La Relazione Illustrativa al DM precisa che *“Nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti, come stabilito al comma 1 dell'articolo 5 del presente decreto, la base di calcolo della maggiorazione è costituita dall'importo dell'incremento del costo complessivo del personale. In presenza di nuove assunzioni a cui si applicano differenti percentuali di maggiorazione (del 20 o del 30 per cento) è necessario suddividere detto importo in 2 basket per applicare le differenti percentuali; a tal fine il successivo comma 4 stabilisce che il costo da assumere ai fini della maggiorazione è ridotto proporzionalmente al costo effettivo di ciascuna delle categorie di lavoratori assunti a cui si applicano le differenti percentuali”*.

- per la **determinazione del costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti a tempo indeterminato**, occorre identificare le singole componenti di costo rilevate nella voce B9 che sono direttamente connesse alla specifica attività svolta dal personale neoassunto;
- per la **determinazione dell'incremento del costo complessivo del personale**, occorre considerare tutte le spese sostenute per rapporti di lavoro anche regolati da contratti diversi da quello a tempo indeterminato.

Inoltre, dal costo complessivo del personale su cui applicare la maggiorazione devono essere eliminati specifici importi relativi:

- al **costo relativo ai dipendenti i cui contratti sono stati ceduti**;
- agli **oneri rilevati nel conto economico e connessi ai piani di *stock option***;
- agli **accantonamenti per premi o altre forme di remunerazione**.

Un passaggio ulteriore è imposto alle società facenti parte di un gruppo di imprese. In tal caso, per il calcolo della maggiorazione, ciascuna società deve ridurre il costo di un ammontare percentuale pari al rapporto tra il decremento occupazionale complessivo verificatosi nelle altre società del gruppo e l'incremento occupazionale complessivo verificatosi nelle società a cui spetta la maggiorazione del costo.

Al costo del personale così determinato potrà applicarsi l'agevolazione.

In dettaglio, tale costo andrà maggiorato:

- di un **importo pari al 20%**;
- di un **ulteriore 10%**, in caso di nuove assunzioni di dipendenti riconducibili alle categorie meritevoli di maggiore tutela, individuate nell'Allegato 1 del d.lgs. n. 216/2023.

Infine, si precisa che la deduzione maggiorata incide, riducendolo, sulla determinazione del Risultato operativo loro (ROL) di periodo: difatti, in base all'articolo 96 del TUIR, le voci che compongono il ROL sono determinate sulla base del relativo valore fiscale.

Sulla base di quanto sopra illustrato, **si riporta di seguito un esempio di calcolo della maggiorazione del costo del lavoro in un'ipotesi in cui il costo del lavoro relativo alle nuove assunzioni è da riferire, per metà, anche a lavoratori svantaggiati.**

Costo del lavoro per nuovi assunti	Euro 100.000
Incremento costo complessivo del personale nel 2024 rispetto al 2023	Euro 115.000

Sulla base dell'art. 5 del DM, il costo da assumere ai fini della determinazione della maggiorazione è il minore fra i due.

Nel caso di specie, quindi, il costo rilevante da assumere quale "base" è il costo del lavoro riferibile ai nuovi assunti, del valore di Euro 100.000.

Ricordando che la metà di tale costo (quindi Euro 50.000) è riferibile ad assunzioni di lavoratori svantaggiati, per i quali spetta un ulteriore 10% a titolo di maggiorazione, dovrà procedersi come segue:

Costo su cui effettuare il calcolo	Euro 100.000
Maggiorazione 20% del costo del personale di nuova assunzione	20% su 50.000 = Euro 10.000
Maggiorazione 30% del costo del personale di nuova assunzione rientrante nelle categorie meritevoli di maggiore tutela	30% su 50.000 = Euro 15.000

Il costo del lavoro (Euro 100.000) potrà, quindi, essere maggiorato di complessivi Euro 25.000. Per l'effetto, l'importo deducibile sarà pari a Euro 125.000.

Costo del lavoro deducibile	100.000 + 10.000 + 15.000 = Euro 125.000
-----------------------------	-------------------------------------------------

CONTROLLI (ART. 6)

Ai fini della verifica della corretta fruizione dell'agevolazione, il decreto rinvia alle ordinarie regole in materia di accertamento, sanzioni, riscossione e contenzioso previste per le imposte sui redditi.