

DOTT. MARCO ODAGLIA
DOTT. MASSIMILIANO IAZZETTI
DOTT. GIOVANNI BATTISTA PARODI
DOTT. MARIA CRISTINA BOIARDI
DOTT. ELENA ROSSI

Circolare n. 3
30 gennaio 2025

“Super deduzione” per nuove assunzioni - Proroga e chiarimenti ufficiali

1 PREMESSA

L'art. 4 del DLgs. 30.12.2023 n. 216 (c.d. DLgs. “Riforma IRPEF-IRES”) ha introdotto, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (periodo 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.

Si tratta, quindi, di una “super deduzione” per le nuove assunzioni, riconosciuta in presenza di determinate condizioni.

Legge delega per la riforma fiscale

L'agevolazione:

- dà attuazione all'art. 6 co. 1 lett. b) della L. 9.8.2023 n. 111 (legge delega per la riforma fiscale);
- è prevista in attesa della completa attuazione della c.d. “mini IRES” e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici.

Disposizioni attuative

Con il DM 25.6.2024 sono state stabilite le relative disposizioni attuative.

Proroga per il 2025, 2026 e 2027 - Novità della legge di bilancio 2025

L'art. 1 co. 399 - 400 della L. 30.12.2024 n. 207 (legge di bilancio 2025) ha prorogato l'agevolazione per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 e per i due successivi (periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, per i soggetti “solari”).

Le disposizioni dell'art. 4 del DLgs. 216/2023 si applicano, nei limiti e alle condizioni ivi previste, anche agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al periodo d'imposta precedente.

L'agevolazione deve essere calcolata su base "mobile", consentendo di determinare l'incremento occupazionale in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

Tale adeguamento temporale deve essere effettuato anche con riferimento alla sussistenza degli altri requisiti richiesti dalla normativa (ad esempio, ai fini della verifica dell'"anzianità" dell'attività aziendale o professionale).

Chiarimenti ufficiali

Con la circ. 20.1.2025 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti relativi all'agevolazione.

2 SOGGETTI BENEFICIARI

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, anche in forma associata.

Esercizio dell'attività per 365 giorni

Per fruire dell'agevolazione, tali soggetti 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 (o 366 giorni antecedenti se il periodo d'imposta "non solare" include il 29.2.2024).

In altri termini, i soggetti "solari" devono aver effettivamente esercitato l'attività nei 365 giorni antecedenti l'1.1.2024; sono quindi escluse le imprese costituite dal 2.1.2023.

Nella sostanza, deve sussistere un periodo minimo in cui l'attività d'impresa o professionale sia stata effettivamente esercitata prima del periodo agevolato (anche con riferimento ai periodi oggetto di proroga).

A tal fine rileva, in linea generale, la data di inizio attività indicata nel modello AA7/10 o AA9/12 (cfr. relazione illustrativa al DM 25.6.2024 e circ. Agenzia delle Entrate 1/2025).

Enti non commerciali

Per gli enti non commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR, l'agevolazione opera esclusivamente per le nuove assunzioni di lavoratori impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale, a condizione che risultino da separata evidenza contabile.

In caso di personale impiegato sia nell'attività istituzionale che in quella commerciale, la maggiorazione 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.

Soggetti esclusi

Non possono accedere all'incentivo fiscale:

- gli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR, non essendo titolari di reddito d'impresa;
- 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.

3 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.

Rilevanza della forma contrattuale

In merito all'assunzione di lavoratori a tempo indeterminato rilevanti, occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'art. 1 del DLgs. 81/2015 (quindi anche il contratto di apprendistato).

3.1 CONDIZIONI

Per accedere all'agevolazione, è richiesto che:

- il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo di riferimento agevolato (es. 2024) sia superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo precedente (es. 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) alla fine del periodo di riferimento agevolato (es. 2024) sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo precedente (es. 2023), senza considerare i decrementi infragruppo.

A tal fine, il DM 25.6.2024 ha disposto che:

- rileva la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuata nel periodo di riferimento agevolato;
- i lavoratori *part time* rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale;
- rilevano per l'impresa utilizzatrice i dipendenti con contratto di somministrazione, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro;
- i soci lavoratori di cooperative sono considerati assimilati ai lavoratori dipendenti;
- non rilevano i dipendenti assunti precedentemente in forza ad altra società del gruppo e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima sia interrotto a decorrere dal 30.12.2023;
- non rileva il personale assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente.

Calcolo della media occupazionale

In relazione al calcolo della media occupazionale, occorre considerare la somma dei rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 giorni.

La circ. Agenzia delle Entrate 1/2025 (§ 2) ha fornito alcune esemplificazioni in merito al calcolo della media occupazionale.

Considerando un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che nel corso del 2023 ha due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato con contratto a tempo pieno, di cui uno impiegato per 365 giorni e l'altro per soli 180 giorni, causa dimissioni, ai fini della determinazione della media occupazionale occorre effettuare il seguente calcolo: $365/365 + 180/365 = 1,49$.

Ai fini della verifica dell'incremento occupazionale, tale valore (1,49) deve essere confrontato con il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del 2024. Nell'ipotesi in cui, ad esempio, nel periodo agevolato siano stati assunti due lavoratori a tempo indeterminato, entrambi a tempo pieno e in organico al termine dell'anno, e non vi siano fuoriuscite, risulta rispettata la prima condizione di accesso alla maggiorazione, in quanto alla fine del periodo d'imposta di riferimento (31.12.2024) il numero dei lavoratori a tempo indeterminato in organico è pari a 3, maggiore di 1,49.

Una volta verificato l'incremento occupazionale, occorre stabilire se vi sia anche l'incremento occupazionale complessivo.

Supponendo che la stessa impresa del precedente esempio nel corso del 2023, oltre ai due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (di cui uno dimessosi dopo 180 giorni), abbia in organico anche un dipendente impiegato con contratto a tempo determinato per soli 90 giorni (a decorrere dall'1.6.2023), ai fini della determinazione della media occupazionale occorre effettuare il seguente calcolo: $365/365 + 180/365 + 90/365 = 1,74$.

Ai fini della verifica dell'incremento occupazionale complessivo, tale valore (1,74) deve essere confrontato con il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato e determinato al 31.12.2024. Nell'ipotesi sopra indicata, in cui nel periodo agevolato siano stati assunti due lavoratori a tempo indeterminato, entrambi a tempo pieno e in organico al termine dell'anno, e non vi siano fuoriuscite, risulta rispettata la seconda condizione di accesso alla maggiorazione, in quanto alla fine del periodo d'imposta di riferimento il numero complessivo dei lavoratori in organico è pari a 3, maggiore di 1,74.

Operazioni straordinarie

Non rilevano i lavoratori dipendenti i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimento di azienda o rami d'azienda per effetto di operazioni straordinarie (es. fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni, affitti) o di cessione dei contratti di lavoro ai sensi dell'art. 1406 c.c., sempre che il contratto sia in essere al termine del periodo di riferimento agevolato.

In tali casi, quindi, i dipendenti non rilevano né per il *dante causa* (per il periodo d'imposta agevolato e per quello precedente) né per l'*avente causa* (cfr. relazione illustrativa al DM 25.6.2024).

Tale sterilizzazione viene meno per l'*avente causa* qualora il contratto di lavoro non sia in essere al termine del periodo agevolato.

Viene altresì disposto che, nei suddetti casi, i dipendenti assunti a tempo indeterminato nel periodo agevolato rilevano sia per il *dante causa* che per l'*avente causa* in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

3.2 COSTO RILEVANTE

In presenza di incremento occupazionale, il costo da assumere è pari al minore tra:

- l'importo effettivamente riferibile ai nuovi assunti (voce B.9 del Conto economico, come definito dall'OIC 12);
- l'incremento complessivo del costo del personale dipendente, incluso quello a tempo determinato (voce B.9 del Conto economico), del periodo di riferimento agevolato rispetto a quello relativo al precedente.

Ad esempio, si ipotizzi che una srl abbia assunto nel 2024 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.

In tal caso, il costo rilevante ai fini della "super deduzione" è il minore importo tra i due, vale a dire 100.000,00 euro.

Rilevanza della voce B.9 di Conto economico

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 1/2025 (§ 3), ha chiarito che a tal fine occorre considerare, nello specifico, le seguenti voci di bilancio:

- B.9 a) salari e stipendi;
- B.9 b) oneri sociali;
- B.9 c) trattamento di fine rapporto;
- B.9 d) trattamento di quiescenza e simili;
- B.9 e) altri costi.

Sono invece esclusi, secondo quanto precisato dall'Agenzia, gli oneri rilevati in altre voci del Conto economico, quali quelli relativi ai buoni pasto, alle spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti, ai costi per servizio di vitto e alloggio dei dipendenti in trasferta, nonché gli oneri relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

Modalità di imputazione dei costi

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente.

Ad esempio, per gli esercenti arti e professioni rileva il principio di cassa.

3.3 MISURA DELLA "SUPER DEDUZIONE"

La maggiorazione del costo come sopra determinato è pari, in linea generale, al 20%.

Pertanto, ipotizzando un costo pari a 100.000,00 euro, è possibile dedurre 120.000,00 euro (con una maggiorazione quindi di 20.000,00 euro).

Lavoratori meritevoli di maggior tutela

Nell'ambito delle nuove assunzioni sono privilegiate particolari categorie di dipendenti, elencate nell'Allegato 1 al DLgs. 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, secondo quanto previsto dal DM 25.6.2024, il costo del personale, come sopra determinato, è maggiorato di un ulteriore 10%; in tal caso, la maggiorazione sarà quindi pari al 30% (cfr. relazione illustrativa al DM).

Nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti, in presenza di entrambe le categorie di lavoratori (con maggiorazione quindi del 20% e del 30%) il costo da assumere ai fini della maggiorazione va ripartito tra le due categorie proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

4 UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

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.

Con riferimento al periodo d'imposta 2024 (soggetti "solari"), la variazione dovrà quindi essere effettuata nel modello REDDITI 2025.

5 ACCONTI

Per espressa previsione normativa, nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il 2025, 2026 e 2027 non si tiene conto delle disposizioni in esame (metodo previsionale).

Inoltre, nella determinazione dell'acconto per il 2025 (art. 4 co. 7 del DLgs. 216/2023) e per il 2026, 2027 e 2028 (art. 1 co. 400 della L. 207/2024) si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando tali disposizioni (metodo storico).