

Servizio Contabile Fiscale

Circolare n. 48 del 12/09/2024

MAGGIORAZIONE DEL COSTO INCREMENTALE DEL LAVORO AMMESSO IN DEDUZIONE IN PRESENZA DI NUOVE ASSUNZIONI -

La “Super Deduzione” 2024 per le nuove assunzioni a tempo indeterminato

- Art. 4, D.Lgs. 216/2023
- D.M. 25/06/2024

PREMESSA

Come anticipato in nostra precedente *Circolare ICN n. 5/2024*, con la finalità di incentivare le imprese ad “investire” in forza lavoro, l’art. 4 del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216 (G.U. n. 303 del 30 dicembre 2023, d’ora in avanti “D.lgs.”), ha introdotto, esclusivamente per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare si tratta del periodo di imposta 2024¹), una **maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione dal reddito in presenza di nuove assunzioni a tempo indeterminato** (l’agevolazione di seguito commentata consiste in una variazione in diminuzione dal reddito d’impresa, mentre non rileva ai fini IRAP).

Esattamente, tale norma riconosce ai titolari di reddito d’impresa e agli esercenti arti e professioni una maggiorazione del costo del personale ammesso in deduzione, **pari al 20%**, in presenza di nuove assunzioni con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato (nonché una **ulteriore deduzione del 10%**, ove i dipendenti assunti rientrino nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiori tutele, come definiti dal D.Lgs. 216/2023).

Il citato decreto legislativo è stato adottato nell’ambito della delega al governo per la riforma fiscale (Legge n. 111/2023) e rappresenta un provvedimento che potremmo definire “provvisorio”, poiché adottato in relazione ad un breve e definito periodo temporale, in attesa della completa attuazione dell’articolo 6, comma 1, lettera a) della legge 14 agosto 2023, n. 111 e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici, per i titolari di reddito d’impresa e per gli esercenti arti e professioni².

La suddetta norma ha altresì demandato ad uno specifico decreto interministeriale (che avrebbe dovuto essere emanato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disciplina), l’adozione delle relative disposizioni attuative: il 25 giugno 2024 è stato emanato, sia pure in ritardo rispetto al predetto termine, un Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze, adottato di concerto con il Ministero del

¹ Per semplicità espositiva, nella circolare faremo riferimento all’anno 2024 quale periodo d’imposta interessato dalla agevolazione in commento.

² Cfr. art. 4, c. 1, del D.lgs. 216/2023.

Lavoro e delle Politiche Sociali (pubblicato in G.U. n. 154 del 3 luglio 2024, d’ora in avanti “D.M.”), con cui sono state disciplinate le modalità di attuazione dell’art. 4 in commento.

Pur trattandosi di una disciplina articolata e ancora priva delle opportune interpretazioni a cura dell’Agenzia delle Entrate, si è comunque ritenuto utile commentare tale agevolazione, allo scopo di facilitare una corretta pianificazione delle assunzioni e dei correlati costi del personale per l’esercizio 2024, considerando che spesso tali costi spesso hanno un’incidenza rilevante nell’ambito dei bilanci delle imprese, specialmente delle imprese cooperative, che tradizionalmente si contraddistinguono per un più intenso ricorso al “fattore lavoro” nell’ambito dei propri processi aziendali.

In attesa degli auspicati chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate, riepiloghiamo di seguito i tratti essenziali della nuova disciplina agevolativa, alla luce delle istruzioni fornite dal D.M. 25/06/2024.

1. SOGGETTI CHE POSSONO BENEFICIARE DELL’AGEVOLAZIONE

Ai sensi delle disposizioni sopra richiamate, l’agevolazione in commento spetta ai seguenti soggetti, **titolari di reddito d’impresa**:

- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, ma solo limitatamente alle loro stabili organizzazioni nel territorio dello Stato;
- le imprese individuali;
- le società di persone ed equiparate ai sensi dell’art. 5 del Tuir titolari di reddito d’impresa.

L’agevolazione spetta, inoltre, agli **esercenti arte e professione**, anche in forma associata, che determinato il reddito di lavoro autonomo ai sensi dell’art. 54 del Tuir.

Requisito temporale

I suddetti soggetti, per accedere all’agevolazione, devono aver esercitato l’attività per i 365 giorni antecedenti il primo giorno del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023, ovvero 366 gg. se tale

periodo d'imposta include il 29 febbraio.

Nei casi più comuni, in cui il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, il giorno a cui fa riferimento la norma è il **1° gennaio 2024** ed i soggetti beneficiari, allo scopo di poter legittimamente accedere all'agevolazione in argomento, devono aver esercitato l'attività **per tutto il 2023**.

In termini generali, la normativa in commento richiede che i soggetti beneficiari siano stati attivi per almeno l'anno solare (o, se vogliamo, più precisamente, per i 365 o 366 giorni, a seconda che in tale lasso temporale vi cada il 29 febbraio) che precede (precedono) il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023.

Casi di esclusione

Per espressa previsione dell'art. 4, primo comma, ultimo periodo, del D.Lgs. 216/2023, sono escluse dall'agevolazione in commento:

- le società e gli enti in liquidazione volontaria;
- le imprese assoggettate a liquidazione giudiziale;
- le imprese assoggettate ad altri istituti "liquidatori" previsti dal Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (Decreto Legislativo 12 gennaio 2019, n. 14).

Sono pertanto escluse, in via esemplificativa, le imprese sottoposte a liquidazione coatta amministrativa, ad amministrazione straordinaria delle grandi imprese, nonché al concordato preventivo, purché liquidatorio. Infatti, facendosi esplicito riferimento a "altri istituti liquidatori" previsti dal codice della crisi, devono ritenersi ricomprese nel novero dei soggetti che la norma ammette all'agevolazione, le imprese che, ad esempio, si trovano in concordato preventivo in continuità aziendale, o che hanno azionato altri strumenti funzionali al risanamento e alla prosecuzione dell'attività d'impresa previsti dal codice della crisi.

Diversamente, per coerenza interpretativa, considerata la finalità liquidatoria di tale istituto, pare opportuno escludere dalla platea dei soggetti beneficiari le società cooperative che si trovano in scioglimento per atto dell'autorità ex art. 2545 *septiesdecies* C.C. (sebbene si tratti di una norma ubicata nel codice civile e non nel codice della crisi).

L'agevolazione non si applica ai soggetti che non determinano il reddito in modo analitico (ad esempio, non si applica a imprese e autonomi che adottato il "regime forfetario" ai sensi dell'art. 1, comma 54, della Legge 23 gennaio 2014, n. 190).

Infine, si precisa che sono esclusi dall'agevolazione gli imprenditori agricoli, in quanto determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del Tuir, e i soggetti che svolgono attività commerciali in via occasionale, e che di

conseguenza conseguono redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del Tuir.

2. OGGETTO, NATURA E AMMONTARE DELL'AGEVOLAZIONE

È oggetto dell'agevolazione in commento il costo del personale:

- **di nuova assunzione nel corso dell'esercizio 2024** (esercizio 2024/2025 per i soggetti con esercizio "a cavallo d'anno"),
- **assunto con contratto di lavoro subordinato,**
- **a tempo indeterminato.**

L'agevolazione consiste nella maggiorazione, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20% del "costo riferibile all'incremento occupazionale" (con l'eventuale possibilità della ulteriore deduzione del 10%, in presenza di determinati ulteriori requisiti).

In sostanza, si tratta di una super deduzione del costo del lavoro, finalizzata a favorire l'incremento occupazionale di lavoratori neo-assunti a tempo indeterminato, da fruire mediante una variazione in diminuzione ai fini IRES/IRPEF.

3. VERIFICA DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE

L'accesso all'agevolazione in commento è subordinato ad una verifica preliminare, rappresentata dalla sussistenza delle condizioni del cosiddetto "**incremento occupazionale**" e del cosiddetto "**incremento occupazionale complessivo**".

Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 25/06/2024, la maggiorazione del costo del lavoro spetta per le assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, con contratto in essere al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, se il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 è superiore al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente.

Il secondo comma dello stesso articolo prevede che l'incremento occupazionale di cui al comma 1 non rileva nel caso in cui, alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, è inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

In altre parole, il requisito dell'incremento occupazionale, necessario per accedere alla agevolazione in commento, sussiste ove il soggetto superi positivamente un **doppio controllo**:

- 1) il primo controllo ha per oggetto il solo personale a tempo indeterminato ed è superato se il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (**quindi, al 31/12/2024**) è superiore al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato³ nel periodo d'imposta precedente (**quindi dal 01/01/2023 al 31/12/2023**);
- 2) il secondo controllo ha per oggetto il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, e, anche in questo caso, è superato se il numero complessivo dei lavoratori dipendenti alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (**quindi al 31/12/2024**) è maggiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 (**quindi dal 01/01/2023 al 31/12/2023**).

In definitiva, relativamente a un'impresa con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il totale dei lavoratori dipendenti al 31/12/2024 - sia quello complessivo, sia quello dei soli lavoratori a tempo indeterminato conteggiati a sé - deve essere maggiore dei medesimi lavoratori mediamente occupati nel corso del 2023.

4. DETERMINAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE

Al fine di determinare la maggiorazione, è necessario effettuare **due step**:

- 1) determinare il costo del personale da considerare ai fini del calcolo della maggiorazione;
- 2) determinare la maggiorazione (dunque, l'ammontare della agevolazione per cui sarà effettuata una corrispondente variazione in diminuzione ai fini del reddito d'impresa).

Step 1

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.M., ai fini della determinazione della maggiorazione, il costo da assumere è pari al minor importo tra quello effettivamente riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, risultante dal conto economico ai sensi dell'art. 2425, primo comma, lettera B), n. 9, del codice civile, e l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle medesime voci, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023⁴.

Schematizzando, il costo da assumere ai fini della determinazione della maggiorazione è pertanto pari al MINORE IMPORTO tra:

³ In attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia, pare opportuno fare riferimento alle Unità Lavorative per Anno (ULA).

⁴ I soggetti che non adottano lo schema di conto economico ai sensi dell'art. 2425 del codice civile assumono le corrispondenti voci del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nelle suddette voci di cui al primo comma, lettera B), numero 9) dell'art. 2425 del codice civile. I predetti costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito.

- **il costo effettivamente riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato risultante dalla voce B9 del Conto Economico (nei casi più comuni, trattasi semplicemente del costo del personale di nuova assunzione a T.I. imputato al CE al 31/12/2024);**
- **l'incremento del costo complessivo del personale rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 (dunque, nei casi più comuni, si tratterà dell'incremento del costo complessivo del personale iscritto nella voce B9 del CE al 31/12/2024 rispetto a quello iscritto nella voce B9 del CE al 31/12/2023).**

Al riguardo, occorre peraltro considerare che, ai sensi dell'art. 5, co. 7, lett. c, del D.M. 25/06/2024, ai fini del calcolo della maggiorazione non si considerano inclusi nel costo complessivo del personale *“gli accantonamenti rilevati nelle voci di cui all'art. 2425, primo comma, lettera B), n. 9, lettere a) ed e), del codice civile”*, ossia gli accantonamenti allocati nella lettera a) (*“Salari e stipendi”*) ed e) (*“Altri costi”*) della voce B9 di conto economico.

Una volta determinato il costo del personale su cui calcolare la maggiorazione, si può procedere con il secondo step funzionale a determinare la maggiorazione stessa.

Step 2

Il costo del personale come sopra determinato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al **20%**.

In altre parole, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, vi sarà da operare una variazione in diminuzione pari al 20% del costo del personale sopra determinato.

Lo stesso costo, da assumere ai fini del beneficio, è incrementato di un **ulteriore 10%** in relazione alle nuove assunzioni a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela, individuate nell'Allegato 1 al D.lgs. 216/2023 (trattasi delle categorie riportate nel seguente riquadro).

ALLEGATO 1

Categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela

(Art. 4, c. 5, del D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 216)

- Lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'articolo 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni;
- Persone con disabilità ai sensi dell'articolo 1 della legge 12 marzo 1999, n. 68, le persone svantaggiate ai sensi dell'articolo 4 della legge 8 novembre 1991, n. 381, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21 della legge 26 luglio 1975, n. 354 e successive modificazioni;

- Donne di qualsiasi età con almeno due figli di età minore di diciotto anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea e nelle aree di cui all'articolo 2, numero 4), lettera f), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, annualmente individuate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze;
- Donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza di cui all'articolo 5-bis del decreto-legge 14 agosto 2013, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 ottobre 2013, n. 119, da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti commissioni mediche di verifica;
- Giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85;
- Lavoratori con sede di lavoro situata in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75 per cento della media EU27 o comunque compreso tra il 75 per cento e il 90 per cento, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- Già beneficiari del reddito di cittadinanza di cui agli articoli da 1 a 13 del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, che siano decaduti dal beneficio per effetto dell'articolo 1, commi 313 e 318, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 e che non integrino i requisiti per l'accesso all'Assegno di inclusione di cui all'articolo 1 e seguenti del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85.

5. ESEMPI

Sono di seguito formulati alcuni esempi.

Esempio 1

Alfa Società Cooperativa

1° controllo:

In primo luogo, si verifica l'incremento dei lavoratori a tempo indeterminato:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (a tempo indeterminato): **20**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (a tempo indeterminato): **20**

Non essendovi alcun incremento sui lavoratori a tempo indeterminato (1° controllo), la società non ha diritto ad alcuna agevolazione e si rende pertanto superfluo svolgere ulteriori controlli o calcoli.

Esempio 2

Beta Società Cooperativa

1° controllo:

In primo luogo, si verifica l'incremento dei lavoratori a tempo indeterminato:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (a tempo indeterminato): **20**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (a tempo indeterminato): **22**

La società ha incrementato di due unità il numero dei lavoratori a tempo indeterminato, essendo lo stesso numero passato da 20 unità mediamente occupate nel 2023 a 22 unità assunte al 31/12/2024 (1° controllo).

2° controllo:

Di conseguenza, è opportuno procedere al secondo controllo relativo al numero complessivo dei lavoratori dipendenti:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (tutti): **22**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (tutti): **22**

Osservando il numero complessivo dei lavoratori occupati (quindi anche dei lavoratori a tempo determinato), si nota che questo numero è rimasto invariato a 22 unità (circostanza che potrebbe essere accaduta per effetto dell'interruzione di due contratti di lavoro a tempo determinato, che ha "neutralizzato", ai fini dell'agevolazione, l'incremento dei lavoratori a tempo indeterminato, superato con il 1° controllo).

Di conseguenza, non essendovi incremento sull'intera popolazione di lavoratori (2° controllo), la società non ha diritto ad alcuna agevolazione.

Esempio 3

Gamma Società Cooperativa

1° controllo:

In primo luogo, si verifica l'incremento dei lavoratori a tempo indeterminato:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (a tempo indeterminato): **20**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (a tempo indeterminato): **22**

2° controllo:

Poiché il primo controllo (incremento lavoratori a tempo indeterminato) ha avuto esito positivo, si passa al secondo:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (tutti): **22**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (tutti): **24**

La società ha superato anche il secondo controllo (incremento di tutti i lavoratori) e si rende dunque necessario analizzare i costi del personale e calcolare la maggiorazione:

Step 1 del calcolo della maggiorazione:

La società ha assunto **due nuovi dipendenti a tempo indeterminato** e il costo effettivamente riferibile a tali contratti, risultante dal CE al 31/12/2024, è pari ad **€ 80.000,00**.

L'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nella medesima voce del CE al 31/12/2024,

rispetto a quello relativo al CE al 31/12/2023, anch'esso è pari ad € **80.000,00** (ciò ad esempio in quanto: costo del personale B9 al 31/12/2024: euro 180.000; costo del personale B9 al 31/12/2023: euro 100.000). Essendo i due valori identici, non si pone il problema di quale assumere ai fini dell'agevolazione che sarà calcolata sull'importo di € 80.000,00 (se fossero stati diversi, si sarebbe assunto il minore dei due).

Step 2 del calcolo della maggiorazione:

Pertanto, la maggiorazione del costo incrementale del lavoro ammesso in deduzione, ai fini della determinazione del reddito, è pari ad € **16.000,00 (€ 80.000,00 x 20%)** e dovrà essere operata una variazione in diminuzione per tale importo.

Esempio 4

Delta Società Cooperativa

1° controllo:

In primo luogo, si verifica l'incremento dei lavoratori a tempo indeterminato:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (a tempo indeterminato): **20**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (a tempo indeterminato): **22**

2° controllo:

Poiché il primo controllo (incremento lavoratori a tempo indeterminato) ha avuto esito positivo, si passa al secondo:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (tutti): **22**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (tutti): **24**

La società ha superato anche il secondo controllo (incremento di tutti i lavoratori) e si rende dunque necessario analizzare i costi del personale e calcolare la maggiorazione:

Step 1 del calcolo della maggiorazione:

La società ha assunto **due nuovi dipendenti a tempo indeterminato** e il costo effettivamente riferibile a tali contratti, risultante dal CE al 31/12/2024, è pari ad € **80.000,00**.

L'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nella medesima voce del CE al 31/12/2024, rispetto a quello relativo al CE al 31/12/2023, è pari ad € **100.000,00** (ciò ad esempio in quanto:

costo del personale B9 al 31/12/2024: euro 200.000; costo del personale B9 al 31/12/2023: euro 100.000).

Poiché il minore importo tra i due è rappresentato da euro 80.000, occorre assumere tale valore ai fini della determinazione dell'agevolazione.

Step 2 del calcolo della maggiorazione:

Pertanto, la maggiorazione del costo incrementale del lavoro ammesso in deduzione, ai fini della determinazione del reddito, è pari ad € **16.000,00 (€ 80.000,00 x 20%)** e dovrà essere operata una variazione in diminuzione per tale importo.

Esempio 5

Epsilon Società Cooperativa

1° controllo:

In primo luogo, si verifica l'incremento dei lavoratori a tempo indeterminato:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (a tempo indeterminato): **20**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (a tempo indeterminato): **22**

2° controllo:

Poiché il primo controllo (incremento lavoratori a tempo indeterminato) ha avuto esito positivo, si passa al secondo:

N. lavoratori dipendenti mediamente occupato dal 01/01/2023 al 31/12/2023 (tutti): **22**

N. lavoratori dipendenti al 31/12/2024 (tutti): **24**

La società ha superato anche il secondo controllo (incremento di tutti i lavoratori) e si rende dunque necessario analizzare i costi del personale e calcolare la maggiorazione:

Step 1 del calcolo della maggiorazione:

La società ha assunto **due nuovi dipendenti a tempo indeterminato** e il costo effettivamente riferibile a tali contratti, risultante dal CE al 31/12/2024, è pari ad **€ 80.000,00**.

L'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nella medesima voce del CE al 31/12/2024, rispetto a quello relativo al CE al 31/12/2023, è pari ad **€ 70.000,00** (ciò ad esempio in quanto: costo del personale B9 al 31/12/2024: euro 180.000; costo del personale B9 al 31/12/2023: euro 110.000).

Poiché il minore importo tra i due è rappresentato da euro 70.000, occorre assumere tale valore ai fini della determinazione dell'agevolazione.

Step 2 del calcolo della maggiorazione:

Pertanto, la maggiorazione del costo incrementale del lavoro ammesso in deduzione, ai fini della determinazione del reddito, è pari ad **€ 14.000,00 (€ 70.000,00 x 20%)** e dovrà essere operata una variazione in diminuzione per tale importo.

6. FATTISPECIE SPECIFICHE

In base all'art. 4, co. 3, D.M. 25/06/2024, ai fini della determinazione delle nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato, nonché del calcolo dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo, nell'ambito dei conteggi sopra illustrati sono da computare:

- i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, nell'ipotesi di conversione del precedente contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato effettuata nel periodo d'imposta 2024 (in tal

caso, il costo da assumere ai fini del beneficio è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data della conversione);

- **i soci lavoratori di società cooperative, in quanto assimilati ai lavoratori dipendenti;**
- i lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale, in proporzione alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto collettivo nazionale, con riferimento al tempo pieno.

7. CASI PARTICOLARI

Come rappresentato in premessa, la disciplina in oggetto è articolata e riguarda una materia (il costo del lavoro) a sua volta complessa e ricca di sfaccettature.

Allo scopo di fornire una più completa illustrazione di questa nuova agevolazione, senza tuttavia appesantire troppo la relativa trattazione, sono di seguito accennati alcuni casi particolari, con riferimento ai quali si illustrano le modalità con cui svolgere le suddette verifiche riguardanti l'incremento occupazionale e il calcolo della relativa maggiorazione (la normativa in commento prevede anche altri casi, che potranno essere oggetto di successivi e specifici approfondimenti).

Operazioni straordinarie

Secondo la normativa in commento, non rilevano, quindi devono essere tralasciati ai fini dei conteggi, i lavoratori dipendenti i cui contratti di lavoro sono ceduti da un soggetto all'altro, in caso di **cessioni di contratti per effetto di operazioni straordinarie** (fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni e affitto d'azienda o di un suo ramo, etc.), ovvero per **cessioni di contratti** ai sensi dell'art. 1406 del Codice Civile, ad eccezione di quelli assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta 2024, sempre che il contratto sia in essere al termine del periodo d'imposta 2024 stesso; in caso contrario, detti lavoratori dipendenti riducono l'incremento occupazionale (si procede in modo analogo in caso di assegnazione dei lavoratori dipendenti alla stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato italiano che hanno svolto precedentemente servizio presso la casa madre ovvero di subentro nella gestione di un servizio pubblico).

Sempre nell'ambito di operazioni straordinarie o di cessioni di contratti, si tenga conto che i dipendenti assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta 2024 rilevano sia per il dante causa sia per l'avente causa in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

Imprese di gruppo

La norma in commento prevede che, in caso di imprese di gruppo, l'incremento occupazionale vada considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del Codice Civile, o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Con tale regola, il legislatore vuole evidentemente contrastare possibili condotte abusive, funzionali ad ottenere l'agevolazione in commento senza che vi sia un effettivo incremento occupazionale a livello di impresa nel suo complesso, laddove lo stesso incremento fosse meramente avvenuto nell'ambito del medesimo centro di interessi economici.

Inoltre, alle società del cosiddetto gruppo interno⁵, la maggiorazione del costo del lavoro spetta se le condizioni cui sopra sono rispettate anche con riferimento all'incremento occupazionale di gruppo e all'incremento occupazionale complessivo di gruppo; a tal fine:

- a. i dati riferiti alle società a controllo congiunto e alle società collegate sono considerati, in proporzione, rispettivamente, alla quota di controllo e a quella di partecipazione in esse detenuta;
- b. non si tiene conto delle società collegate che sono, altresì, controllate da società non facenti parte del medesimo gruppo interno.

Stabili organizzazioni

Non si deve tenere conto del personale dipendente assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente, anche in regime di esenzione degli utili e delle perdite di cui all'articolo 168-ter del Tuir; si applicano le disposizioni della lettera b) nel caso di assegnazione dei lavoratori dipendenti alla stabile organizzazione localizzata all'estero che hanno svolto precedentemente l'attività presso la casa madre residente.

Personale distaccato

Ai fini delle suddette verifiche in caso di personale in distacco, l'impresa distaccataria non tiene conto dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato in distacco; l'impresa distaccante non tiene conto dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, assunti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e distaccati all'estero, dalla data in cui è intervenuto il distacco fino al momento in cui sono cessati gli effetti dello stesso.

Contratti di somministrazione

In caso di contratti di somministrazione, la normativa in commento prevede che, fermo restando che i requisiti riguardanti la tipologia del contratto di lavoro sono identificati sulla base del rapporto con il somministratore, ai fini delle suddette verifiche nell'ambito dell'impresa utilizzatrice, l'impresa utilizzatrice stessa tiene conto dei lavoratori con contratto di somministrazione in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

VERSAMENTO ACCONTI

Ai sensi dell'art. 4, comma 7, del D.lgs. 216/2023, nella determinazione **dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (periodo**

⁵ L'art. 1, lett. f), del D.M. definisce il "gruppo interno" come "l'insieme delle società residenti controllanti, controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del C.C. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali nonché le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato italiano di soggetti non residenti".

d'imposta 2024), non si tiene conto delle disposizioni del presente articolo: in altre parole, laddove gli acconti venissero liquidati con il "metodo previsionale", ai fini dei versamenti degli acconti Ires per il 2024, l'agevolazione in commento non deve essere considerata.

Allo stesso modo, nella determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (**acconti Ires per il 2025**), nel metodo storico si assume, quale imposta del periodo precedente (2024), quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni del presente articolo: quindi, al momento della liquidazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2025, i consueti calcoli non dovranno basarsi *sic et simpliciter* sull'Ires effettivamente dovuta dal contribuente e indicata al rigo RN17 del modello Redditi SC Capitali 2024, bensì si dovranno basare sull'Ires teoricamente dovuta dal contribuente medesimo, qualora non fossero state applicate le norme agevolative in oggetto.

In definitiva, con riferimento al periodo d'imposta 2024, vi sarà da effettuare una doppia liquidazione dell'Ires dovuta: una prima, quella ufficiale, da riportare nel modello dichiarativo, che terrà conto dell'applicazione delle norme agevolative in esame; una seconda, funzionale al calcolo degli acconti, e che non dovrà confluire nel modello dichiarativo, nella quale non si tiene conto dell'agevolazione.