CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

Super deduzione per le nuove assunzioni effettuate nell'anno 2024

CIRCOLARE | 25 luglio 2024

Milano, 25 luglio 2024

CIRCOLARE

OGGETTO: Super deduzione per le nuove assunzioni effettuate nell'anno 2024

01. La nuova "super deduzione"

L'articolo 4 del D. Lgs. n. 216/2023 (cd. D. Lgs. "Riforma IRPEF – IRES") ha introdotto per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (il 2024 per i soggetti "solari"), una particolare agevolazione spettante ai titolari di reddito d'impresa e agli esercenti arti e professioni per le nuove assunzioni di dipendenti con contratto a tempo indeterminato effettuate nel corso del 2024.

La neo introdotta agevolazione si sostanzia in una **maggiorazione del costo ("super deduzione")** riferibile all'incremento occupazionale dovuto alle nuove assunzioni a tempo indeterminato, che si aggiunge al costo ordinariamente dedotto ai fini della determinazione delle imposte sui redditi (non ai fini IRAP).

Con la successiva pubblicazione sulla G.U. del 3/07/2024 n. 154 del D.M. 25/06/2024, sono state definite le modalità di attuazione e l'ambito di applicazione della normativa.

02. Soggetti beneficiari

Secondo quanto disposto dall'articolo 4, del D. Lgs. n. 216/2023, possono **beneficiare** dell'agevolazione i soggetti:

(a) titolari di reddito d'impresa ed esercenti arti e professioni;

(b) che abbiamo esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno 365 giorni.

Sono quindi **ammessi**: tutti i soggetti indicati all'articolo 73, comma 1, del TUIR, le imprese individuali, le imprese familiari, le aziende coniugali e le società di persone ed

equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, nonché le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Per quanto riguarda specificamente gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 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.

Per quanto concerne gli esercenti arti e professioni, possono beneficiare dell'agevolazione le persone fisiche che svolgono attività di lavoro autonomo e le associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche, nonché, le società tra professionisti ("STP") sia che siano titolari di reddito d'impresa, sia che siano titolari di reddito di lavoro autonomo.

Sono, invece, esclusi gli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR, non essendo titolari di reddito d'impresa, le imprese in liquidazione ordinaria o in stato di liquidazione giudiziale o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti relativi alla crisi d'impresa, nonché i soggetti in regime forfetario.

02.1. Esercizio dell'attività per 365 giorni

L'agevolazione spetta, secondo quanto previsto dall'articolo 3 del D.M. 25/06/2024, a condizione che i soggetti beneficiari "solari" abbiano effettivamente esercitato nel 2023 la propria attività per 365 giorni[1] (o per 366 giorni per i soggetti "non solari" se il periodo d'imposta include il 29/02/2024).

03. Condizioni di accesso all'agevolazione

Per accedere alla nuova "super deduzione" l'articolo 4, commi 2 e 4, del D. Lgs. n. 216/2023 richiede che siano rispettate le seguenti **condizioni**:

(a) il **numero dei dipendenti a tempo indeterminato** in forza al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 deve essere **superiore** al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente

[1] La Relazione Illustrativa al D.M. 25/06/2024 specifica che restano escluse le imprese costituite a decorrere dal 2/01/2023 che abbiano periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

occupato nel precedente periodo d'imposta, tenendo conto, nel calcolo, di eventuali decrementi in capo a società controllate o collegate o facenti capo al medesimo soggetto (comma 2);

(b) il **numero totale dei dipendenti (compresi quelli a tempo determinato)** in forza al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 deve essere **superiore** al numero dei lavoratori mediamente occupati nel precedente periodo d'imposta (comma 4).

La prima verifica deve essere condotta in merito alla sussistenza del c.d. "**incremento occupazionale**" del numero lavoratori dipendenti a tempo indeterminato in forza nel periodo d'imposta oggetto dell'agevolazione rispetto a quello del periodo d'imposta precedente.

La seconda verifica deve essere condotta con riferimento al c.d. "**incremento occupazionale complessivo**" del numero dei dipendenti, sia a tempo indeterminato che a tempo determinato, in forza nel periodo d'imposta agevolato rispetto a quello del periodo d'imposta precedente.

Entrambe le condizioni devono sussistere **congiuntamente** al fine di poter beneficiare della nuova super deduzione.

1	numero dei dipendenti a tempo indeterminato al 31/12/2024*	>	numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel 2023
2	numero totale dei dipendenti (a tempo indeterminato e determinato) al 31/12/2024*	>	numero totale dei dipendenti (a tempo indeterminato e determinato) mediamente occupati nel 2023
* Soggetto "solare"			

Per il calcolo della **media occupazionale** nel periodo di imposta in corso al 31/12/2023 viene previsto[2] che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato e il numero complessivo dei dipendenti sia calcolato 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 31/12/2023 include il 29/02/2024).

[2] Articolo 4, comma 6, D.M. 25/06/2024.

L'agevolazione spetta a condizione che i lavoratori vengano assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, sia a tempo pieno che part-time, non essendo previsti particolari vincoli in tal senso.

Per identificare i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'articolo 1 del D. Lgs. n. 81/2015, nonché a tutte quelle assimilabili, sulla base della disciplina giuslavoristica. Nel caso del contratto di apprendistato, la tipologia contrattuale costituisce di regola un contratto a tempo indeterminato ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del citato D. Lgs. Non rileva, dunque, la circostanza per cui si sia in presenza di lavoratori che producono reddito di lavoro dipendente o assimilati, secondo quanto disposto dal TUIR[3].

Sono da ritenere rilevanti ai fini della spettanza e del calcolo dell'agevolazione anche i costi sostenuti per l'assunzione di lavoratori "a domicilio"[4], nonché nelle ipotesi di conversione di contratti di lavoro a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel periodo di vigenza dell'agevolazione[5].

04. Modalità di determinazione e fruizione dell'agevolazione

04.1. Modalità di determinazione dell'agevolazione

L'agevolazione consiste in una maggiorazione di un importo pari al 20% o al 30% del costo riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato nel rispetto delle condizioni soggettive e oggettive sopra riportate.

---

[3] Relazione Illustrativa al D.M. 25/06/2024.

[4] Sono da ritenere applicabili alla nuova agevolazione, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con riguardo al credito d'imposta riconosciuto per incrementi occupazionali di cui all'articolo 7, L. 23 dicembre 2000, n. 388, riportati nella Risoluzione n. 52 del 2/05/2005, secondo la quale "*si ritiene che i lavoratori a domicilio (al verificarsi di tutti gli altri requisiti richiesti dalla norma) possano essere considerati nel novero dei lavoratori agevolabili ai sensi dell'articolo 7 della legge n. 388 del 2000, in quanto gli stessi possono essere considerati dipendenti a tempo indeterminato. [...] Il contratto di lavoro a domicilio costituisce un contratto di lavoro a tempo determinato esclusivamente nel caso in cui la durata limitata sia espressamente prevista dal contratto individuale, alle condizioni fissate dalla disciplina del contratto a termine*".

[5] Articolo. 4 comma, 3 lett. e), D.M. 25/06/2024.

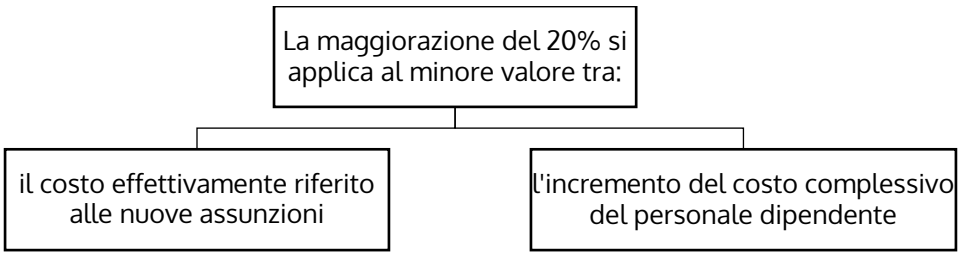
Nello specifico, il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale, considerato al netto delle eventuali diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate, collegate o facenti capo allo stesso soggetto, anche per interposta persona.

La maggiorazione è elevata al 30% se le nuove assunzioni riguardano specifiche categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela (a titolo esemplificativo: lavoratori e persone svantaggiate, persone con disabilità, donne con almeno due figli minori di 18 anni, ex percettori di reddito di cittadinanza, minori in età lavorativa, donne vittime di violenza, persone internate, detenute o condannate, giovani under 30 ammessi agli incentivi all'occupazione).

In presenza di incremento occupazionale[6], il **costo da assumere ai fini del calcolo della maggiorazione è pari al minore importo tra**[7]:

(a) il costo effettivamente riferito alle nuove assunzioni con contratto a tempo indeterminato (come riportato in bilancio alla voce B.9 del Conto economico), e

(b) l'incremento del costo complessivo del personale dipendente, incluso quello a tempo determinato (come riportato in bilancio alla voce B.9 del Conto economico), rispetto a quello relativo al 2023.



Come evidenziato nella Relazione illustrativa al D.M. 25/06/2024, il tenore letterale della disposizione impone di fare riferimento, ai fini del calcolo della maggiorazione, al dato contabile degli elementi indicati: occorre quindi considerare le spese per il personale indicate nella voce B.9 di Conto Economico, come previsto dall'OIC 12.

[6] Si veda il precedente paragrafo 0.3.
[7] Articolo 4, comma 3, D. Lgs. n. 216/2023; articolo 5, comma 1, D.M. 25/06/2024.

I costi da considerare sono, dunque,: (i) salari e stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) e oneri sociali a carico del dipendente, nonché le indennità; (ii) oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e assicurativi; (iii) accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne; (iv) tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sotto-voci o nelle voci B.6, B.7 o B.8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B.14.

Sono esclusi alcuni costi comunque relativi al personale, quali, ad esempio, quelli relativi ai buoni pasto, le spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti e il vitto e l'alloggio dei dipendenti in trasferta, i quali trovano la propria collocazione alla voce B.7 del Conto Economico, nonché quelli relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

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 nelle medesime voci di cui al primo comma, lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del Codice civile.

04.2. Modalità di fruizione dell'agevolazione

Come già anticipato, la nuova super deduzione opera esclusivamente ai fini delle imposte sui redditi (e non anche ai fini IRAP): essa si sostanzia in una variazione in diminuzione che deve essere apportata in sede di compilazione del modello Redditi 2025, relativo al periodo d'imposta 2024, e non determina alcun impatto dal punto di vista contabile.

05. Casi particolari: le operazioni straordinarie e i gruppi societari

Fatte salve le considerazioni sopra riportate, il D.M. 25/06/2024 stabilisce le condizioni di spettanza dell'agevolazione per le società facenti parte di un gruppo, nonché nei casi di trasferimenti di dipendenti effettuati tra società a seguito del compimento di operazioni straordinarie.

Le operazioni straordinarie

L'articolo 4, comma 3, lett. a), del D.M. 25/06/2024 stabilisce che, ai fini della verifica dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, **non rilevano** i lavoratori dipendenti i cui contratti sono stati **ceduti** sia a seguito di trasferimenti di aziende o di rami d'azienda, sia ai sensi dell'articolo 1406.

La Relazione Illustrativa chiarisce, a tal riguardo, che, se nel periodo agevolato si sono verificati trasferimenti di dipendenti a seguito di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni, affitti) oppure per effetto di successione o donazione o a seguito di cessione del contratto di lavoro dipendente (art. 1406 c.c.), gli stessi dipendenti non sono riconosciuti come neoassunti da parte dell'*avente causa*. L'idea è che non può essere trattata come nuova assunzione il dipendente trasferito per il quale non c'è stata cessazione del precedente rapporto di lavoro.

Alla regola sopra menzionata, la lett. b) dell'articolo 4, comma 3, D.M. 25/06/2024, aggiunge una esplicita deroga secondo cui i dipendenti **assunti** a tempo indeterminato nel periodo agevolato dal *dante causa* sono sempre da conteggiare tanto per la determinazione dell'eventuale beneficio spettante al *dante causa*, quanto per quello spettante all'*avente* causa. Tali lavoratori rilevano per il *dante causa* e per l'*avente causa* in proporzione alla durata del rapporto di lavoro avuto con gli stessi[8].

I gruppi di società

L'articolo 4, comma 3, lett. d), del D.M. 25/06/2024 stabilisce che, ai fini della verifica dell'incremento occupazionale dovuto alle nuove assunzioni, **non rilevano** i dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato che siano stati precedentemente in forza ad altre società del gruppo (di cui la società che li ha assunti fa parte) e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima si sia interrotto a decorrere dal 30/12/2023.

---

[8] **Esempio**: nel caso di cessione del contratto di lavoro in data 1/07/2024 di un dipendente assunto in data 1/03/2024, qualora il cedente e il cessionario del contratto abbiano il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il dipendente sarà conteggiato, ai fini della determinazione del numero dei nuovi assunti, dal dante causa per 4/12 (anche se non incluso nel novero del personale al 31/12/2024) e dall'avente causa per 6/12.

Inoltre, l'articolo 4, comma 7, del D.M. 25/06/2024 dispone che le società appartenenti ad un gruppo devono verificare le condizioni dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo **con riferimento al gruppo complessivamente considerato**. Si tratta di una regola tesa a riconoscere il gruppo di imprese come un unico soggetto economico e, in quanto tale, disconoscere il beneficio qualora non sia raggiunto un effettivo incremento occupazionale a livello di gruppo.
L'articolo 5, comma 8, del D.M. 25/06/2024 detta, poi, una regolamentazione specifica con riferimento alle modalità di calcolo della maggiorazione del costo per le società facenti parte di un gruppo.

06. Impatto sulle modalità di calcolo degli acconti

Ai fini della determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31//12/2023 e a quello in corso 31/12/2024, **non si dovrà tenere conto della variazione in diminuzione effettuata ai sensi della normativa in esame**[9].

07. Esempio

Si consideri che una S.r.l nell'anno 2023 abbia in forza 15 lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, per un costo contabilizzato nella voce B.9 di Conto economico 2023 pari a 730.000,00 euro e che, nel corso del 2024 assuma 4 nuovi dipendenti a tempo indeterminato, a fronte del sostenimento di un costo pari a 165.000,00 euro.

Alla data del 31/12/2024, i dipendenti in forza nella S.r.l. sono complessivamente 19 (sono soddisfatti i requisiti degli incrementi occupazionali rispetto al precedente periodo d'imposta) e il costo complessivo nella voce B.9 Conto economico 2024 è pari a 910.000,00 euro (registrando un incremento complessivo pari a 180.000,00 euro rispetto all'anno 2023).

Ai fini del calcolo della "super deduzione", la maggiorazione del 20% andrà applicata al minore importo tra il costo effettivamente riferito ai nuovi assunti con contratto a tempo

[9] Articolo 4, comma 7, D. Lgs. n. 216/2023.

indeterminato, pari a 165.000,00 euro, e l'incremento del costo complessivo del personale dipendente, pari a 180.000,00 euro.

Nell'esempio riportato, pertanto, l'agevolazione corrisponde al 20% del costo riferito ai nuovi assunti con contratto a tempo indeterminato pari a 165.000,00 euro e, quindi, è pari a 33.000,00 euro.

Di seguito, si riporta uno schema che riassume l'esempio sopra descritto:

Numero lavoratori dipendenti al termine del periodo d'imposta successivo al 31/12/2023	19
di cui lavoratori dipendenti a tempo indeterminato	19
Numero lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente	15
di cui lavoratori dipendenti a tempo indeterminato	15

Spettanza agevolazione	SI

Costo riferibile al personale di prima assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato	165.000,00
Incremento del costo complessivo del personale rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31/12/2023	180.000,00

Importo sul quale spetta la maggiorazione del 20%	165.000,00

Maggiorazione del 20% (165.000 x 20%)	33.000,00

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

Via Privata Fratelli Gabba n. 5 | 20121 Milano (MI)
Tel. +39 02.45395830 | Fax +39 02.89092688
info@gdctax.it | www.gdctax.it