



Modalità attuative per la maxi deduzione in caso di nuove assunzioni

di **Mario Cassaro**

È operativa la maxi deduzione fiscale introdotta dall'articolo 4, D.Lgs. 216/2023, consistente in una maggiorazione del costo del lavoro ammessa in presenza di nuove assunzioni per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

La maxi-deduzione diventa operativa

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 154 del 3 luglio 2024 il D.I. 25 giugno 2024 del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero del lavoro, recante le disposizioni attuative della deduzione fiscale introdotta dall'articolo 4, D.Lgs. 216/2023. Con l'emanazione del decreto, a diversi mesi dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio, diventa operativa la deduzione maggiorata (c.d. maxi deduzione del 120%) del costo del lavoro in presenza di nuove assunzioni per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Caratteristiche della misura

L'articolo 4, D.Lgs. 216/2023, prevede per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, ai fini della determinazione del reddito, la maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e un'ulteriore deduzione in presenza di nuove assunzioni di dipendenti, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, che rientrano in categorie di lavoratori svantaggiati.

A differenza delle varie forme di agevolazioni alle assunzioni a cui siamo generalmente abituati, merita precisare che la misura in trattazione consiste in un beneficio di natura fiscale e non contributiva, introdotto in attuazione dell'articolo 6, comma 1, lettera b), L. 111/2023, che consente di incrementare, a particolari condizioni, l'ordinaria deduzione dal reddito dei costi sostenuti per le prestazioni di lavoro dipendente.



Ambito di applicazione

L'articolo 2, D.l. 25 giugno 2024, specifica l'ambito di applicazione dell'agevolazione e stabilisce che, per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, è prevista, ai fini della determinazione del reddito, una maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale in presenza di nuove assunzioni di dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, compresi quelli a tempo parziale, nel rispetto delle ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 4, D.Lgs. 216/2023, nonché un'ulteriore deduzione, in presenza di nuove assunzioni di dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, anche a tempo parziale, rientranti nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all'allegato 1, D.Lgs. 216/2023.

A norma dell'articolo 3, comma 1, i soggetti che possono beneficiare dell'agevolazione in esame sono i titolari di reddito d'impresa, ossia:

- le società di capitali ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), Tuir;
- gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), Tuir, limitatamente ai nuovi assunti utilizzati nell'esercizio dell'attività commerciale;
- le società ed enti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), Tuir, in relazione all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione;
- le società di persone ed equiparate di cui all'articolo 5, 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, Tuir.

Sono esclusi dal beneficio i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa (tra questi gli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 32, Tuir, e coloro che svolgono attività commerciali in maniera occasionale, i cui compensi sono attratti nei redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, Tuir). Sono esclusi, altresì, i contribuenti che, pur producendo reddito d'impresa, non determinano tale reddito in modo analitico; ad esempio, sono esclusi coloro che adottano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014 per effetto del particolare meccanismo che esclude la deduzione dei costi (eccetto gli importi versati, per ciascun periodo d'imposta, al proprio ente o Cassa di previdenza, a titolo di contributi previdenziali obbligatori).

Nel caso di soggetto che svolga anche attività per la quale il relativo reddito è determinato in modo analitico, la maggiorazione del costo per il personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, e impiegato sia nell'attività il cui reddito è determinato in modo non analitico sia nell'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari, spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.



Il ricorso a nuove assunzioni lascia supporre che l'impresa sia operativa, pertanto sono escluse dall'agevolazione, a decorrere dall'inizio del relativo procedimento, le imprese in liquidazione ordinaria nonché le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi d'impresa di natura liquidatoria di cui al Codice della crisi (liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese, varie forme di concordato previste, accordi o piani di ristrutturazione dei debiti e ogni altra procedura con finalità liquidatoria).

Il decreto chiarisce, inoltre, che per gli enti non commerciali la maggiorazione spetta esclusivamente con riferimento alle assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale risultante da separata evidenza contabile. Laddove il personale sia utilizzato in maniera promiscua, per le attività istituzionali è necessario parametrare le ore destinate all'attività commerciale sulla base di dati e prospetti desunti dalla contabilità interna e 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 (articolo 5, comma 9, D.l. 25 giugno 2024).

L'agevolazione non è strutturale, ma è temporalmente circoscritta al solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Condizioni per l'applicazione del beneficio

L'agevolazione spetta a condizione che i soggetti sopra citati abbiano esercitato effettivamente l'attività nei 365 giorni (ovvero nei 366 giorni se il periodo d'imposta include il 29 febbraio 2024) antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (1° gennaio 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno civile). Possono 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. A riguardo, si considera la data di inizio dell'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 dimostrazione l'esercizio della predetta attività (incluse eventuali attività prodromiche), prescindendo dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi.

Quale ulteriore condizione per l'applicazione del beneficio in commento, la norma prevede che le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato (anche a tempo parziale) effettuate nel 2024 realizzino un incremento della situazione occupazionale misurata al 31 dicembre 2024 rispetto al 31 dicembre 2023. A tale proposito, l'articolo 4, comma 2, D.l. 25 giugno



2024, specifica che l'incremento occupazionale 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, sia inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato e il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, mediamente occupati, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, è costituito dalla somma dei rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 (o 366 se tale periodo d'imposta include il 29 febbraio).

L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ., o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Lavoratori inclusi ed esclusi dal calcolo

Come specificato nella relazione che accompagna il decreto, per identificare "*i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato*" occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'articolo 1, D.Lgs. 81/2015, nonché a tutte quelle assimilabili, sulla base della disciplina giuslavoristica. Nel caso del contratto di apprendistato, ad esempio, la tipologia contrattuale costituisce di regola un contratto a tempo indeterminato ai sensi dell'articolo 41, comma 1, D.Lgs. 81/2015. 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.

Ai fini della determinazione delle nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato, nonché del calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, nel computo rientrano tutti i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato assunti nel periodo d'imposta 2024, compresi i lavoratori con un contratto di lavoro a tempo determinato trasformato in un contratto a tempo indeterminato nel medesimo periodo d'imposta. Rientrano i lavoratori assunti con contratto di apprendistato, i soci lavoratori di società cooperative, i lavoratori con contratto a tempo indeterminato e parziale (da calcolare in proporzione all'orario svolto). Nel caso della somministrazione di lavoro, la maggiorazione del costo del lavoro 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 l'impresa utilizzatrice.

Non rilevano, invece, i lavoratori con contratti ceduti a seguito di operazioni straordinarie (fusioni, cessioni, conferimenti d'azienda, affitti d'azienda), tranne nel caso in cui la cessione del dante causa non sia avvenuta nel periodo agevolato (articolo 4, comma 3, lettera b), D.I. 25 giugno 2024, coerentemente con il principio di continuità del rapporto di lavoro).



Più precisamente, ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale non rilevano:

- i lavoratori dipendenti, a 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 a seguito di trasferimento d'azienda o ramo d'azienda, se il contratto è in essere al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (non può essere considerata nuova assunzione l'ipotesi del dipendente trasferito per il quale non si realizzi la cessazione del precedente rapporto di lavoro), detti lavoratori dipendenti riducono l'incremento occupazionale;
- il personale 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, Tuir;
- dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato precedentemente in forza ad altra società del gruppo e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima sia interrotto a decorrere dal 30 dicembre 2023.

Sono, invece, da considerare nel calcolo dell'incremento occupazionale:

- i 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;
- i soci lavoratori di società cooperative, in quanto assimilati ai lavoratori dipendenti;
- i lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale che rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale.

Nelle ipotesi di distacco, l'impresa distaccataria non tiene conto dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato in distacco (il costo è contabilizzato alla voce B7 del bilancio del distaccatario quale costo per servizi); l'impresa distaccante, invece, 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 ne vengano a cessare gli effetti. In caso di somministrazione, l'impresa utilizzatrice tiene conto dei lavoratori con contratto di somministrazione in proporzione alla durata del rapporto di lavoro. Nell'ambito dei gruppi di imprese, la norma opera una distinzione tra gruppo (articolo 1, lettera e) e gruppo interno (articolo 1, lettera f). Nel primo sono ricompresi i gruppi composti da soggetti ovunque localizzati, mentre la seconda categoria comprende i gruppi con soggetti localizzati esclusivamente in Italia.

In riferimento a tali soggetti, l'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ., o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto e 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 sia dell'incremento del numero complessivo dei dipendenti (al netto dei decrementi verificatisi



nelle imprese del gruppo stesso).

Nel caso di conversione di un contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato, il costo da assumere ai fini del beneficio è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data della conversione.

Tipologia	Criterio di computabilità
Rapporti a tempo parziale	In proporzione all'orario contrattuale
Contratti a termine	In caso di conversione a tempo indeterminato nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2023
Soci lavoratori di cooperative Somministrazione	Computabili In proporzione alla durata del rapporto presso l'utilizzatore (se assunti a tempo indeterminato dal somministratore)
Distacco	Computabile per il distaccante (tranne distaccati all'estero)
Trasferimento d'azienda	Non sono computabili i contratti ceduti, sempre che il contratto sia in essere al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023
Società infragruppo	Computabile se in forza ad altra società del gruppo con rapporto di lavoro interrotto prima del 30 dicembre 2023

Incremento della maggiorazione e categorie di lavoratori svantaggiati

La misura della maggiorazione applicata al costo del personale deducibile è del 20%, incrementata 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, D.Lgs. 216/2023. Nello specifico, si tratta dei seguenti soggetti:

- lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'articolo 2, n. 99), Regolamento (UE) 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni;
- persone con disabilità ai sensi dell'articolo 1, L. 68/1999, persone svantaggiate ai sensi dell'articolo 4, L. 381/1991, ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, soggetti in trattamento psichiatrico, tossicodipendenti, alcolisti, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, persone detenute o internate negli istituti penitenziari, condannati e internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21, L. 354/1975 e successive modificazioni;
- donne di qualsiasi età con almeno 2 figli di età minore di 18 anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 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), Regolamento (UE) 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 anti violenza di cui all'articolo 5-*bis*, D.L. 93/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 119/2013, 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 D.L. 48/2023, convertito, con modificazioni, dalla L. 85/2023;
- lavoratori con sede di lavoro situata in Regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo *pro capite* inferiore al 75% della media EU27, o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- già beneficiari del Reddito di cittadinanza di cui agli articoli 1-13, D.L. 4/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 26/2019, che siano decaduti dal beneficio per effetto dell'articolo 1, commi 313 e 318, L. 197/2022, e che non integrino i requisiti per l'accesso all'assegno di inclusione di cui all'articolo 1, D.L. 48/2023, convertito, con modificazioni, dalla L. 85/2023.

In riferimento all'assunzione di tali categorie di lavoratori, la maggiorazione totale applicabile è, quindi, del 30% (20 + 10).

A riguardo, è utile precisare che l'articolo 4, comma 6, D.Lgs. 216/2023, cita la “*determinazione dei coefficienti di maggiorazione relativi alle categorie di lavoratori svantaggiati*”, quindi, nelle intenzioni del Legislatore, vi era la creazione di un sistema composto da diverse maggiorazioni, distinte per singola categoria di lavoratori svantaggiati, nella misura massima del 10%; tuttavia, al fine di evitare complicazioni nell'accesso al beneficio, si è reso opportuno definire una misura unica dell'incremento, fissata al 10% per tutti.

Modalità di calcolo e criteri di determinazione del costo

Ai fini della quantificazione del beneficio, 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'articolo 2425, comma 1, lettera b), n. 9, cod. civ., e l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle medesime voci, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023. I soggetti che non adottano lo schema di Conto economico ai sensi dell'articolo 2425, cod. civ., assumono le corrispondenti voci del costo del personale, che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nelle suddette voci di cui al predetto articolo. I costi riferibili al personale dipendente sono imputati in base ai criteri temporali applicati da ciascun soggetto ai fini della determinazione del reddito (criterio di cassa o di competenza). Nel costo del personale effettivamente sostenuto dall'impresa sono ricompresi:

- i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che partecipano alla composizione della retribuzione per legge e/o per contratto) e gli oneri sociali a carico del dipendente, nonché le indennità;
- gli oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e



- assicurativi;
- il Tfr;
 - i trattamenti di quiescenza, gli accantonamenti a 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;
 - altri costi che non trovano collocazione alla voce B14.

In presenza di assunzioni che riguardano entrambe le categorie contemplate dalla norma (lavoratori svantaggiati e non), qualora l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, dovrà essere ripartito tra le 2 categorie proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

ESEMPIO 1

Costo complessivo del lavoro 2023: € 80.000

Costo complessivo del lavoro 2024: € 90.000

A) Incremento del costo del personale: € 10.000

B) Costo nuovi assunti a tempo indeterminato: € 15.000

Minor valore tra A e B: € 10.000

Maggiorazione del costo deducibile: € 2.000 (minor valore x 20%)

Costo del lavoro 2024 deducibile: € 92.000 (90.000 + maggiorazione 2.000)

ESEMPIO 2

Presenza di nuove assunzioni con differenti percentuali di maggiorazione.

Costo complessivo del lavoro 2023: € 80.000

Costo complessivo del lavoro 2024: € 90.000

Incremento del costo del personale: € 10.000



Costo nuovi assunti a tempo indeterminato con coefficiente 20%: € 10.000

Costo nuovi assunti a tempo indeterminato con coefficiente 30%: € 5.000

Costo effettivo delle nuove assunzioni: € 15.000

Minor valore per il calcolo: € 10.000

- $10.000/15.000 \times 100 = 66,67\%$
- $5.000/15.000 \times 100 = 33,33\%$

Si procede alla ripartizione proporzionale dell'incremento del costo del personale dipendente (10.000):

- $10.000 \times 66,67\% = 6.667$ (a cui si applica la maggiorazione del 20%)
- $10.000 \times 33,33\% = 3.333$ (a cui si applica la maggiorazione del 30%)

Maggiorazione del 20%: $6.667 \times 0,20 = 1.333,40$

Maggiorazione del 30%: $3.333 \times 0,30 = 999,90$

Costo del lavoro 2024 deducibile: € 92.333,30 (90.000 + 1.333,40 + 999,90)

Si segnala che l'articolo è tratto da ["La circolare di lavoro e previdenza"](#)