

STUDIO PICCO

CONSULENZA TRIBUTARIA - DEL LAVORO - REVISIONE CONTABILE

ASSOCIAZIONE TRA PROFESSIONISTI

Codice fiscale e partita I.V.A. 01177950993

Genova, 6 febbraio 2025

CIRCOLARE N. 5/2025

Alla rispettabile clientela

Proroga maxi-deduzione 120% costo lavoro dipendente

la Legge di Bilancio 2025 (commi 399-400) ha disposto una **proroga dell'incentivo fiscale** alle **nuove assunzioni di personale dipendente** al periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2024**. Nello specifico, il comma 399 prevede che l'incentivo fiscale alle nuove assunzioni trovi applicazione anche per **i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024** (per i soggetti solari, periodi d'imposta che chiudono al 31 dicembre 2025, al 31 dicembre 2026 ed al 31 dicembre 2027). Si riconosce, pertanto, ai titolari di reddito d'impresa e di redditi di lavoro autonomo, nei limiti ed alle condizioni già previste per il periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2024**, una maggiorazione del 20% del costo del personale deducibile a fronte agli **incrementi occupazionali** risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

Premessa

La legge di bilancio 2025 proroga la cd. **maxi-deduzione** sul costo del lavoro prevista per il 2024 introdotta con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216. In particolare, l'art. 2 del citato decreto aveva già stabilito 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 per cento** 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 del decreto legislativo, nonché una 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 dello stesso decreto legislativo**.

Superbonus "nuove assunzioni"

Il citato **comma 399** prevede una proroga alle disposizioni contenute nell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, riguardante la maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni.

Nello specifico, è previsto che l'incentivo fiscale alle nuove assunzioni trovi applicazione anche per **i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024** (per i soggetti solari, periodi d'imposta che chiudono al 31 dicembre 2025, al 31 dicembre 2026 ed al 31 dicembre 2027).

Si riconosce, pertanto, ai titolari di reddito d'impresa e di redditi di lavoro autonomo, **nei limiti ed alle condizioni già previste per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024**, una maggiorazione del costo del personale deducibile a fronte agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

Osserva

A tale riguardo, la relazione illustrativa precisa che, in altri termini, l'incentivo deve essere calcolato su base "mobile" che consente di determinare l'incremento occupazionale in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

Ad esempio, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2026, l'incremento, pertanto, si determina rispetto al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 giugno 2024.

Criteri di calcolo

Il comma 400 definisce, invece, i criteri di determinazione degli acconti dovuti, prevedendo, in via generale, che per ciascuno dei periodi d'imposta in cui è vigente l'incentivo fiscale de quo **non si debba tener conto dei relativi effetti**.

Più precisamente, la lettera a) prevede che, nella determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 e per i successivi due (per i soggetti solari, periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2026, al 31 dicembre 2027 ed al 31 dicembre 2028), secondo il cd. "metodo storico", **si debba considerare l'imposta dell'anno precedente senza tener conto della maggiore deduzione del costo del personale risultante dall'applicazione delle disposizioni in commento**.

Nella relazione illustrativa si precisa che la norma de qua non menziona il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, giacché per tale periodo d'imposta già opera, nello stesso senso, l'articolo 4, comma 7, del decreto legislativo n. 216 del 2023.

Osserva

La successiva lettera b) prevede che anche nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (per i soggetti solari, periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, al 31 dicembre 2026 ed al 31 dicembre 2027), secondo il cd. "metodo previsionale", non si

debba tener conto delle disposizioni in commento.

Beneficiari

Come detto, la normativa di parte "generale" è contenuta nel richiamato D.lgs. 216/2023 il cui articolo 3 individua, al **comma 1**, i soggetti che possono beneficiare della maggiorazione:

→ **i titolari di reddito d'impresa:**

- le società di capitali ed 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, 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), del 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 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.

Osserva

Coerentemente con il perimetro appena accennato, restano esclusi dal novero dei fruitori dell'agevolazione i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa.

Si pensi, ad esempio, agli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR ovvero coloro che svolgono attività commerciali in via occasionale (soggetti alla disciplina dei redditi diversi ai sensi dell'articolo 67 del TUIR).

Condizioni

Il comma 2 del richiamato art. 3 stabilisce che l'agevolazione spetta a condizione che i soggetti di cui al comma 1 **abbiano esercitato effettivamente l'attività nei trecentosessantacinque giorni** (ovvero nei *trecentosessantasei 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, dunque, avvalersi della agevolazione anche le imprese con periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2024** inferiore a 365 giorni purché in attività da almeno 365 giorni.

A tal fine, occorre considerare 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 dimostrazione l'esercizio della predetta attività (incluse eventuali attività prodromiche), prescindendo dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi.*

Osserva

Restano, pertanto, escluse le imprese costituite a decorrere dal 2 gennaio 2023 con periodo d'imposta coincidente con l'anno civile. In presenza di "newco" derivanti da operazioni di riorganizzazione, non si applicano le previsioni di questo comma, ma le regole che sono più avanti descritte in merito alla continuità dei contratti di lavoro.

Esclusioni

Anche per il triennio 2025-2027 continuano ad essere 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 (fallimento) o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria di cui al Codice della crisi (comma 3).

Osserva

Si tratta, ad esempio, delle procedure di liquidazione coatta amministrativa, di amministrazione straordinaria delle grandi imprese, del concordato preventivo, del concordato minore, del concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio di cui all'articolo 25-sexies del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o degli accordi o piani di ristrutturazione dei debiti soggetti ad omologazione da cui discenda l'estinzione dell'impresa o la cessazione dell'attività.

In ogni caso, dunque, sono esclusi dal perimetro del beneficio i soggetti che si trovano in una procedura che abbia "finalità liquidatorie".

Agli enti non commerciali residenti la maggiorazione spetta esclusivamente con riferimento alle assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale (comma 4) risultante da separata evidenza contabile.

In presenza di personale utilizzato promiscuamente per le attività istituzionali è necessario parametrare le ore destinate all'attività commerciale sulla base di dati e prospetti desunti dalla contabilità interna al fine di garantire che in caso di impiego promiscuo dei "fattori produttivi" il beneficio spetti nella misura prettamente inerente alle attività commerciali svolte.

Osserva

Di qui discende, come indicato al comma 9 dell'articolo 5, che 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.

Non è consentito, altresì, avvalersi della maggiorazione del costo per i nuovi assunti impiegati nell'esercizio di attività per le quali il reddito da esse ritraibile non è determinato in modo analitico ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e dell'imposta sui redditi delle società (comma 5) quali, ad esempio, l'esercizio di attività d'impresa, di arti o professioni per i quali si applica il regime di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge n. 190 del 2014. Diversamente, restano inclusi nel novero dei fruitori, coloro che si trovano ancora nel c.d. "regime di vantaggio" previsto dall'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, per i quali la determinazione del reddito avviene solo con una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo.

Osserva

Ne consegue che per i soggetti che svolgono anche attività per le quali 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 che 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 (in tal senso è l'articolo 5, comma 10).

Si pensi, ad esempio, alle imprese che optano per il regime della c.d. tonnage tax per le quali non sono rilevanti tra i nuovi assunti le unità di personale destinate allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 155 del TUIR.

Le modalità di calcolo per determinare l'incremento occupazionale

Il comma 3 individua il costo riferibile all'incremento occupazionale come pari al minor importo tra:

- il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e
- l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Osserva

A tal fine, la relazione ricorda che, nella determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 e per i successivi due si dovrà considerare l'imposta dell'anno precedente **senza tener conto della maggiore deduzione del costo del personale risultante dall'applicazione delle disposizioni del D.Lgs. n.216/2023 e che anche nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi non si debba tener conto delle citate disposizioni.**

Per i soggetti che, in sede di redazione del bilancio di esercizio, non adottano lo schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile si assumono le corrispondenti voci di costo del personale (esempio, per i soggetti IFRS adopter).

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente. Laddove alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, non può definirsi alcun costo riferibile all'incremento occupazione (comma 4).

Inoltre, per il medesimo periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2024, al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti, il costo di cui al comma 3 riferibile a ciascun nuovo assunto, anche ai fini della determinazione dell'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera b), numero 9), del codice civile, **è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione laddove il nuovo assunto rientra in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela (comma 5).**

Con decreto 25 giugno 2024, adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sono state altresì introdotte le disposizioni attuative del presente articolo, con particolare riguardo alla determinazione dei coefficienti di maggiorazione relativi alle categorie di lavoratori svantaggiati in modo da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10 per cento del costo del lavoro sostenuto per dette categorie (in attuazione del comma 6).

Si resta a disposizione per chiarimenti.

Cordiali saluti.

STUDIO PICCO

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Studio Picco', written in a cursive style. The signature is positioned below the printed name 'STUDIO PICCO'.