

Firenze, 01 Agosto 2024

**Oggetto: MAGGIORAZIONE DEL COSTO AMMESSO IN DEDUZIONE IN PRESENZA
DI NUOVE ASSUNZIONI**

Il D.Lgs. 216/2023 dispone 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 nonché una ulteriore deduzione in presenza di nuove assunzioni di dipendenti, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, rientranti nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

Per dare attuazione a quanto sopra è stato emanato dal Mef di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali un apposito decreto che, contiene le modalità di attuazione di quanto sopra.

Soggetti beneficiari

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), 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.

Restano esclusi dal novero dei fruitori dell'agevolazione i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa (ad esempio, imprenditori agricoli). Sono altresì escluse le imprese in liquidazione ordinaria nonché quelle in liquidazione giudiziale (fallimento) o che abbiano fatto ricorso agli altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria di cui al Codice della crisi. Gli enti non commerciali possono rientrare con esclusivo riferimento alle assunzioni di lavoratori impiegati nell'attività commerciale risultante da separata evidenza contabile. Non è nemmeno consentito ai soggetti nel c.d. regime contabile "forfetario".

L'agevolazione spetta a condizione che i soggetti di cui sopra abbiano esercitato l'attività nei 365 giorni antecedenti il primo giorno del periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2023 (1° gennaio 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno civile).

Incremento occupazionale

L'agevolazione spetta nel caso in cui il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (31 dicembre 2024 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno civile), è superiore al numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel precedente periodo d'imposta. Si tratta, quindi, di una prima verifica che condiziona il beneficio alla sussistenza dell'incremento occupazionale dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta agevolato rispetto a quello precedente. Al riguardo, si precisa che per identificare "*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, infatti, la tipologia contrattuale costituisce di regola un contratto a tempo indeterminato. L'incremento occupazionale rileva a condizione che, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente. Si tratta, quindi, di una seconda verifica che condiziona ulteriormente il beneficio alla sussistenza dell'incremento occupazionale di tutti i lavoratori dipendenti (sia a tempo indeterminato sia a tempo determinato) nel periodo d'imposta agevolato rispetto a quello precedente. In considerazione della finalità del beneficio che, come già accennato, mira a stimolare gli investimenti in capitale umano mediante assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti, sono incluse tra i decrementi anche le ipotesi di interruzione del contratto di lavoro fisiologiche (quali, ad esempio, il pensionamento). In tal caso, infatti, le assunzioni operate rientrano nell'ordinario *turn over* delle risorse attive, confermando che la scelta dell'imprenditore non è stimolata dalla presenza dell'agevolazione. In sostanza, quindi, il beneficio spetta solo se, al termine del periodo d'imposta agevolato, l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato è accompagnato dall'incremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti.

Infine, in base a quanto disposto dal decreto:

- rileva, ai fini della determinazione dell'incremento occupazionale, anche la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato;
- i soci lavoratori di società cooperative sono equiparati ai lavoratori dipendenti; va da sé, ovviamente, stante il tenore dell'agevolazione, che l'equiparazione opera laddove la società cooperativa stipuli con il socio lavoratore un contratto di lavoro subordinato;
- rilevano anche i lavoratori con contratto a tempo parziale in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale ai fini sia della determinazione dell'incremento occupazionale sia dell'incremento occupazionale complessivo.

Modalità di determinazione della maggiorazione del costo del lavoro

Il costo da assumere ai fini della determinazione della maggiorazione è il minore fra:

- il costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti, quale risulta dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, comma 1, lettera b), n. 9, cod. civ.;

- l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle voci di cui al medesimo articolo 2425, comma 1, lettera b), n. 9), cod. civ., rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Il tenore letterale delle disposizioni in esame impone di fare riferimento, ai fini del calcolo del beneficio, al dato contabile degli elementi sopra descritti, senza considerare il *quantum* deducibile ai fini del reddito d'impresa.

A titolo esemplificativo, dunque, sono da considerare (se rilevati nella predetta voce):

1. i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) e gli oneri sociali a carico del dipendente, nonché le indennità;
2. gli oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e assicurativi;
3. 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.

Diversamente, sono esclusi gli oneri rilevati in altre voci del Conto economico come quelli relativi ai buoni pasto, le spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti, i costi per servizi di vitto e alloggio dei dipendenti in trasferta, nonché quelli relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

Il costo del personale così determinato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito:

- di un importo pari al 20%;
- di un ulteriore 10% del costo effettivamente sostenuto dall'impresa in caso di nuove assunzioni di dipendenti riconducibili a ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela, individuate nell'Allegato 1, D.Lgs. 216/2023. Per questa categoria di dipendenti, dunque, la maggiorazione totale sarà del 30% (20 + 10%).

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

Dott. Francesco Gremigni

