



Ai Sig.ri Clienti
Loro Sedi

Varese, 29 luglio 2024

CIRCOLARE N. 4/2024

LA MAXI DEDUZIONE 2024 PER I NUOVI DIPENDENTI

L'art. 4 del D.Lgs. 216/2023, in attuazione del primo modulo della c.d. "riforma fiscale", limitatamente al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), a favore dei soggetti IRPEF/IRES titolari di reddito d'impresa/lavoro autonomo riconosce una maggiorazione (c.d. "maxi deduzione") del costo deducibile in presenza di nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato.

Più in dettaglio, il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale.

Di fatto, relativamente a tale costo la deduzione passa dal 100% al 120%. Qualora i nuovi assunti rientrino tra i soggetti meritevoli di maggiore tutela, è prevista un'ulteriore deduzione del 10% (la maggiorazione è, pertanto, complessivamente pari al 30%).

Recentemente, con il Decreto datato 25/06/2024, il MEF ha emanato le disposizioni attuative della maxi-deduzione in esame, di seguito riassunte.

Come specificato nella Relazione illustrativa al Decreto, per individuare i dipendenti a tempo indeterminato è necessario avere riguardo alla "forma contrattuale" di cui al D.Lgs. n. 81/2015 nonché "a tutte quelle assimilabili, sulla base della disciplina giuslavoristica". Così, ad esempio, rientrano in tale categoria anche i lavoratori con contratto di apprendistato, senza che assuma rilevanza il fatto che "si sia in presenza di lavoratori che producono reddito di lavoro dipendente o assimilati" come disposto dal TUIR.

SOGGETTI INTERESSATI

Possono beneficiare della maggiorazione i seguenti soggetti:

- società / enti residenti in Italia ex art. 73, comma 1, lett. a) e b), TUIR (spa, sapa, srl, società cooperative e di mutua assicurazione, società europee / cooperative europee), Enti pubblici e privati, trust aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- enti non commerciali e altri soggetti ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR, "limitatamente ai nuovi assunti [a tempo indeterminato] utilizzati nell'esercizio dell'attività commerciale", a condizione che "risultino da separata evidenza contabile".

In presenza di dipendenti impiegati promiscuamente nell'attività commerciale e nell'attività istituzionale, è necessario parametrare le ore destinate all'attività commerciale in base ai dati e prospetti desunti dalla contabilità interna, al fine del riconoscimento della maggiorazione "nella misura prettamente inerente alle attività commerciali svolte";

- soggetti non residenti relativamente all'attività commerciale esercitata in Italia tramite una stabile organizzazione;
- imprese individuali (comprese imprese familiari e aziende coniugali);
- società di persone (snc, sas) e soggetti equiparati;
- lavoratori autonomi, esercenti l'attività anche in forma di associazione professionale / società semplice.

L'agevolazione è riconosciuta ai titolari di reddito d'impresa / lavoro autonomo a condizione che "abbiano esercitato l'attività nei 365 giorni antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 ovvero nei 366 giorni se tale periodo d'imposta include il 29 febbraio".

Non possono usufruire dell'agevolazione le imprese costituite dal 2 gennaio 2023 con esercizio coincidente con l'anno solare, considerato che al 1° gennaio 2024 l'attività risulta esercitata per meno di 365 giorni (tale previsione non opera per le newco derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale, per le quali sono previste specifiche regole.

Sono esclusi dall'agevolazione i soggetti che non si trovano in condizioni di normale operatività quali, ad esempio, soggetti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale ecc..

VERIFICA INCREMENTO OCCUPAZIONALE

L'incremento sussiste (prima verifica) se il numero di dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (in generale. al 31/12/2024) è superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente (in generale: 2023).

L'incremento rileva (seconda verifica) se, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 (in generale: al 31/12/2024), il numero di dipendenti, anche a tempo determinato, è superiore al numero degli stessi dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2023 (in generale: 2023), ossia se si è verificato il c.d. "incremento occupazionale complessivo".

Poiché la finalità della disposizione agevolativa è quella di incentivare le assunzioni, va considerato quale decremento, come specificato nella Relazione illustrativa, l'interruzione del contratto di lavoro per motivi "fisiologici" (ad esempio, per pensionamento); in tal caso, infatti, le nuove assunzioni operate rientrano nell'ordinario turn over, "confermando che la scelta dell'imprenditore non è stimolata dalla presenza dell'agevolazione".

Il beneficio è, pertanto, subordinato ad una prima verifica, rappresentata dalla sussistenza dell'“incremento occupazionale” (riferito ai dipendenti a tempo indeterminato) nonché ad una seconda verifica, rappresentata dalla sussistenza dell'“incremento occupazionale complessivo” riferito a tutti i lavoratori (sia a tempo determinato che indeterminato).

Va ricordato che l'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate / collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Ai fini della determinazione delle nuove assunzioni a tempo indeterminato e del calcolo dell'incremento occupazionale/incremento occupazionale complessivo/decremento occupazionale complessivo:

- rilevano i dipendenti per i quali il relativo contratto è stato convertito da tempo determinato a tempo indeterminato nel 2023 (ai fini dell'incremento occupazionale);
- i lavoratori a tempo parziale rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal CNL (ai fini dell'incremento occupazionale / incremento occupazionale complessivo);
- i soci lavoratori di società cooperative sono equiparati ai dipendenti. Come precisato nella citata Relazione illustrativa “l'equiparazione opera laddove la società cooperativa stipuli con il socio lavoratore un contratto di lavoro subordinato”.

Vi sono poi casi particolari di calcolo (es. cessione contratto lavoro dipendente a seguito cessione ramo di azienda, trasferimento infragruppo di personale, distacco di personale ecc.).

Con riferimento alla tipologia contrattuale di somministrazione (lavoro interinale), la maggiorazione spetta all'impresa utilizzatrice relativamente ai lavoratori somministrati, assunti a tempo indeterminato dal somministratore, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro presso la stessa impresa utilizzatrice.

DETERMINAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE

In presenza di un incremento occupazionale, il costo rilevante sul quale applicare la maggiorazione del 20% è individuato nel minor importo tra:

- il costo effettivo riferito ai nuovi assunti a tempo indeterminato risultante alla voce B.9) di Conto economico;
- l'incremento complessivo del costo del personale risultante alla voce B.9) di Conto economico, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31/12/2023 (in generale: 2023).

Come specificato nella Relazione illustrativa, al fine di individuare i predetti elementi di costo (“effettivo” e “complessivo”) va fatto riferimento “al dato contabile”, senza considerare l'ammontare deducibile ai fini del reddito d'impresa.

A titolo esemplificativo vanno, pertanto, considerati:

-
- i salari e stipendi, comprensivi degli elementi fissi e variabili che compongono la retribuzione per legge e/o contratto;
 - gli oneri sociali a carico del dipendente e le indennità;
 - gli oneri sociali a carico del datore di lavoro;
 - gli accantonamenti a fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR;
 - “tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14”;
 - sono esclusi gli oneri rilevati in altre voci di Conto economico, quali quelli relativi ai buoni pasto, alle spese per l’aggiornamento professionale dei dipendenti, i costi di vitto e alloggio dei dipendenti in trasferta, i costi relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

Occorre precisare che il costo riferibile al personale di nuova assunzione con contratto a tempo indeterminato, risultante dal Conto economico ed imputato secondo corretti principi contabili, va determinato analiticamente per ciascuna unità di personale.

Il costo da considerare ai fini della determinazione dell’agevolazione è incrementato di un ulteriore 10% per i soggetti appartenenti alle specifiche categorie di lavoratori meritevoli di maggior tutela individuati nell’Allegato 1 del D.Lgs. n. 216/2013.

A titolo esemplificativo, i lavoratori meritevoli di maggior tutela sono:

- lavoratori molto svantaggiati ex art. 2, n. 99, Regolamento UE n. 651/2014;
- persone con disabilità ex art. 1, Legge n. 68/99, persone svantaggiate ex art. 1, Legge n. 381/91, ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, soggetti in trattamento psichiatrico, tossicodipendenti, alcolisti, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, persone detenute / internate in istituti penitenziari, condannati, internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro esterno ex art. 21, Legge n. 354/75;
- donne con almeno 2 figli di età inferiore a 18 anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi residenti in Regioni ammissibili ai finanziamenti nell’ambito dei fondi strutturali UE;
- giovani ammessi agli incentivi all’occupazione giovanile ex art. 27, comma 1, DL n. 48/2023;
- lavoratori con sede di lavoro in una Regione con PIL 2018 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.
- soggetti già beneficiari del reddito di cittadinanza, decaduti dal beneficio e che non presentano i requisiti per accedere all’Assegno di inclusione.

In presenza sia di lavoratori “ordinari”, per i quali spetta la maggiorazione del 20%, sia di lavoratori “meritevoli di tutela”, per i quali spetta l’ulteriore maggiorazione del 10%, se l’incremento del costo complessivo del personale risulta inferiore al costo riferibile al

personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, dovendo considerare il costo complessivo, ai fini della maggiorazione lo stesso va ripartito tra le due categorie in proporzione al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro dipendente subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

EFFETTI DELLA MAGGIORAZIONE SUL ROL

Come evidenziato nella citata Relazione illustrativa la deduzione maggiorata incide, riducendolo, sul ROL ai fini della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96, TUIR.

Per la predisposizione dei dati necessari per la determinazione della detrazione fiscale (incremento base occupazionale, profili del personale dipendente meritevoli di maggior tutela, incremento del costo del lavoro per incremento base occupazionale) occorre fare riferimento al Vostro Consulente del Lavoro.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni chiarimento.

I nostri migliori saluti

REGGIORI E ASSOCIATI

NOTA BENE – *Lo Studio ha preso ogni ragionevole precauzione per assicurare l'accuratezza delle informazioni di cui alla presente Circolare; desidera però sottolineare che le stesse non possono considerarsi esaurienti sotto il profilo legale e fiscale; pertanto, si consiglia di non intraprendere alcuna azione riguardante gli argomenti sopra richiamati senza aver ottenuto una precedente opinione legale.*