

9. MAGGIORAZIONE DEL COSTO DEDUCIBILE IN PRESENZA DI NUOVE ASSUNZIONI – NUOVE INDICAZIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la circolare n. 1/E/2025, l’Agenzia delle entrate torna a occuparsi della agevolazione, prevista per i titolari di reddito d’impresa e per gli esercenti arti e professioni, finalizzata a favorire l’incremento occupazionale attraverso il riconoscimento di una maggiorazione del costo del personale ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni, anche appartenenti a determinate categorie svantaggiate.

Viene subito ricordato il Decreto emanato dal Mef di concerto con il Ministro del lavoro, in data 25 giugno 2024, in considerazione che lo stesso contiene, tra le altre, disposizioni volte a specificare più nel dettaglio gli ambiti soggettivi e oggettivi di applicazione del beneficio, nonché i criteri di determinazione dell’incremento occupazionale e della maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione.

L’importanza della misura in esame è data dal fatto che la Legge di Bilancio 2025, ha disposto una proroga della suddetta agevolazione, prevedendo che la stessa si applichi anche per i 3 periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024, ossia, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, per i periodi d’imposta 2025, 2026 e 2027.

Queste, in sintesi, le indicazioni fornite.

Soggetti ammessi alla misura

Il beneficio per le nuove assunzioni è fruibile da parte dei seguenti soggetti:

a) titolari di reddito d’impresa, ossia:

- i soggetti passivi Ires;
- enti non commerciali residenti, con riferimento alle nuove assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell’esercizio dell’attività commerciale;
- le società e gli enti non residenti, con riferimento alle nuove assunzioni relative all’attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione;
- le società di persone ed enti equiparati;
- le imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali.

b) esercenti arti e professioni, anche in forma associata, che conseguono un reddito di lavoro autonomo.

Si precisa che restano esclusi gli imprenditori agricoli, che producono esclusivamente un reddito agrario, e i soggetti che determinano il reddito in base al regime forfetario.

Viene ribadito il principio secondo il quale deve sussistere un periodo minimo in cui l’attività d’impresa o professionale è stata effettivamente esercitata, ossia nei 365 giorni (ovvero, nei 366 giorni se il periodo d’imposta include il 29 febbraio 2024) antecedenti al 1° gennaio 2024. L’attività, pertanto, deve aver avuto inizio in data non successiva al 1° gennaio 2023. Al di là delle risultanti amministrative derivanti dai modelli previsti dall’Agenzia delle entrate, la predetta data è comunque desumibile anche da altri elementi idonei a dimostrare l’esercizio effettivo dell’attività, incluse eventuali attività prodromiche, a prescindere dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi.

Ne deriva che l’attività d’impresa o professionale deve essere caratterizzata da condizioni di normale operatività, nel senso che la medesima attività non deve essere interessata da procedure di

liquidazione o particolari situazioni di crisi che possono compromettere la continuità della vita aziendale o professionale.

Requisiti oggetti

La norma richiede di effettuare una duplice verifica circa la sussistenza:

a) dell'incremento occupazionale, ossia la realizzazione di un incremento occupazionale al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Tale fatto si determina a condizione che, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei dipendenti a tempo indeterminato sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente.

b) dell'incremento occupazionale complessivo, ossia una seconda verifica che subordina ulteriormente l'accesso al beneficio alla sussistenza dell'incremento occupazionale, di tutti i lavoratori dipendenti (sia a tempo indeterminato sia a tempo determinato) al termine del periodo d'imposta agevolato rispetto al periodo d'imposta precedente. Tale situazione deve, pertanto, sussistere congiuntamente al requisito dell'incremento occupazionale di cui alla lettera a).

Viene indicato che la media occupazionale dei dipendenti a tempo indeterminato e quella del numero complessivo dei dipendenti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, utili alla verifica dell'aumento della base occupazionale, sono calcolate, pertanto, sommando il rapporto tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 (o 366 anno bisestile).

Vengono poi analizzate casistiche particolari così come la situazione di gruppi societari.

Determinazione della maggiorazione

Vengono analizzati i criteri di determinazione del costo riferibile all'incremento occupazionale, oggetto di maggiorazione del 20%, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Detto costo è pari al minore importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti, come 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, relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

I soggetti che, in sede di redazione del bilancio d'esercizio, non adottano lo schema di Conto economico di cui all'articolo 2425, cod. civ., devono comunque tenere conto delle componenti del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nella citata lettera b), n. 9, del Conto economico.

I soggetti che non hanno l'obbligo di redazione del bilancio d'esercizio, quali ad esempio le imprese minori e gli esercenti arti e professioni, sono tenuti a identificare gli oneri sostenuti aventi le caratteristiche corrispondenti a quelli delle voci di cui al n. 9, lettera b), comma 1, articolo 2425, cod. civ.. I soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata, o i professionisti, dovranno effettuare l'imputazione dei costi del personale secondo il criterio di cassa.

In termini più generali viene indicato che, nel caso di trasformazione di un contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato, il costo da considerare, ai fini della maggiorazione,

è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data di conversione del contratto.

Una specifica ipotesi è riservata all'assunzione di particolari categorie di soggetti meritevoli di maggiore tutela, per i quali il costo del personale da assumere ai fini della maggiorazione è incrementato di un ulteriore 10%, giungendo quindi a una maggiorazione totale del 30%. Si tratta di:

- i lavoratori molto svantaggiati (Regolamento UE 651/2014);
- le persone con disabilità (L. 68/1999);
- le 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;
- le donne vittime di violenza;
- i giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile;
- i lavoratori con sede di lavoro situata in regioni ritenute svantaggiate;
- soggetti già beneficiari del reddito di cittadinanza.

Maggiori dettagli normativi sono reperibili nella circolare in esame.

Da notare che nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, qualora siano assunti anche lavoratori meritevoli di maggior tutela, il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, è ripartito tra le 2 tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

Gli enti non commerciali

In relazione alla spettanza del beneficio per gli enti non commerciali residenti, si osserva che gli stessi fruiscono della maggiorazione limitatamente alle assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale. Per detti enti viene specificato che se viene assunto nuovo personale con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e lo stesso viene impiegato sia nell'attività istituzionale, sia in quella commerciale, la maggiorazione spetta proporzionalmente al rapporto esistente tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi derivante dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi.

Adempimenti e controlli

La norma originaria disponeva che nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi, dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, non doveva tenersi conto delle disposizioni del medesimo articolo.

Allo stesso modo, quindi, nella determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni agevolative.

La proroga dell'agevolazione

Data la già citata proroga della misura, per gli anni 2025 – 2027, viene concessa ai titolari di reddito d'impresa e di redditi di lavoro autonomo, nei limiti e alle condizioni già previsti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, la maggiorazione del costo del

personale deducibile a fronte degli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti 3 periodi d'imposta innanzi indicati, rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente. Ne consegue che l'agevolazione in esame deve essere calcolata su base "mobile", consentendo di determinare l'incremento occupazionale in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

Anche per il versamento degli acconti d'imposta nei periodi di proroga, si dovrà quindi considerare l'imposta dell'anno precedente senza tener conto della maggiore deduzione del costo del personale risultante dall'applicazione della misura in esame.