

Roma, 21 gennaio 2025

Circolare n. 25/2025

Oggetto: Notizie in breve.

Tributi – Proroga maggiorazione della deduzione per nuove assunzioni – Istruzioni –
Come è noto, la *Legge di Bilancio 2025* (art.1 c.399-400 L.n.207/2024) ha prorogato per il triennio 2025-2027 la maggiorazione del 20 per cento del costo del lavoro ammesso in deduzione nel caso di assunzione di nuovi dipendenti con contratto a tempo indeterminato rispetto al precedente anno di imposta, nonché l'ulteriore maggiorazione del 10 per cento (per un totale quindi del 30 per cento) nel caso in cui tali nuovi dipendenti rientrino nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all'Allegato 1 del DLGS n.216/2023 e ha stabilito le regole per la determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovute; l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni applicative di tale agevolazione che, come è noto, è stata prevista dall'art.4 del DLGS n.216/2023 (cd *Attuazione del primo modulo di riforma dell'Irpef*) e attuata dal DM 25.5.2024: sono stati indicati i beneficiari dell'agevolazione e i requisiti oggettivi per ottenerla con i relativi casi particolari e sono state precisate le modalità di determinazione della maggiorazione – Circolare Agenzia delle Entrate n.1 del 20.1.2025.

Valichi alpini – Monte Bianco – Nel mese di febbraio la circolazione nel Traforo del Monte Bianco rimarrà completamente chiusa al traffico nelle notti di lunedì 3 (dalle 19.00 alle 6.00), nelle notti di martedì 4, mercoledì 5, giovedì 6, lunedì 10, martedì 11, mercoledì 12, giovedì 13, lunedì 17, martedì 18, mercoledì 19 e giovedì 20 (dalle 22.00 alle 6.00) e nella notte di lunedì 24 (dalle 23.30 alle 2.00); inoltre, sarà programmata a senso unico alternato nelle notte di mercoledì 26 e giovedì 27; si rammenta che è possibile verificare l'aggiornamento delle chiusure sul sito del Gruppo di interesse che gestisce il traforo collegandosi all'indirizzo <https://www.tunnelmb.net/it-IT/interruzioni-e-previsioni>.

Periodo di riferimento								Senso	Barriere di pedaggio	
									CHIUSURA	APERTURA
Febbraio	Lun	Mar	Mer	Gio	Ven	Sab	Dom	FRA - ITA	22:30	23:00
	▲	▲	▲	▲	-	-	-		23:30	00:45
	▲	▲	▲	▲	-	-	-		01:30	02:45
	▲	▲	▲	▲	-	-	-		03:30	04:45
	▲	-	26	27	-				05:15	06:00
								ITA - FRA	22:30	23:45
									00:30	01:45
									02:30	03:45
									04:30	05:30

Cristiana Marrone
Responsabile di Area

Per riferimenti confronta circ.ri conf.li nn. [15/2025](#) e [289/2024](#)
Allegato uno
Gr/gr



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 20 gennaio 2025

OGGETTO: Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni – Articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, decreto 25 giugno 2024 del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, e articolo 1, commi 399 e 400, della legge 30 dicembre 2024, n. 207

INDICE

PREMESSA	3
1. Ambito soggettivo	4
2. Presupposti oggettivi: incremento occupazionale e incremento occupazionale complessivo	10
<i>2.1 Determinazione dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo</i>	12
<i>2.2 Gruppi</i>	14
<i>2.3 Casi particolari</i>	17
3. Determinazione della maggiorazione	21
<i>3.1 Determinazione della maggiorazione in presenza di lavoratori meritevoli di maggior tutela</i>	26
<i>3.2 Determinazione della maggiorazione per il "gruppo interno"</i>	29
<i>3.3 Altri casi di determinazione della maggiorazione</i>	29
4. Adempimenti e controlli	31
5. Proroga e determinazione degli acconti	32

PREMESSA

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, rubricato «*Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*» (di seguito Decreto), con l'articolo 4 introduce, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (di seguito anche periodo agevolato), una nuova misura, 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 appartenente a determinate categorie svantaggiate (per le quali è prevista un'ulteriore maggiorazione del costo deducibile).

Il comma 6 dell'articolo 4 sopra citato demanda a un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, il compito di stabilire «*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*».

Il suddetto decreto – emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, in data 25 giugno 2024 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 3 luglio 2024, n. 154 (di seguito decreto attuativo) – contiene, tra le altre, disposizioni volte a specificare più nel dettaglio gli ambiti soggettivo e oggettivo di applicazione del beneficio, i criteri di determinazione dell'incremento occupazionale e della maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione.

L'articolo 1, commi 399 e 400, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (di seguito legge di bilancio 2025), dispone una proroga della suddetta misura, prevedendo che la stessa si applichi anche per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, pertanto, per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027).

Di conseguenza, per ciascuno dei tre periodi d'imposta per i quali è disposta la proroga, la disciplina agevolativa in esame dovrà essere applicata, con i relativi adeguamenti temporali, facendo riferimento alle disposizioni recate dal Decreto e dal decreto attuativo (che riguardano il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023).

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, in relazione alla menzionata disciplina agevolativa.

1. Ambito soggettivo

Le disposizioni dell'articolo 4, comma 1, del Decreto¹ e quelle dell'articolo 3 del decreto attuativo² definiscono i requisiti soggettivi necessari per individuare

¹ L'articolo 4, comma 1, del Decreto stabilisce che, per «il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, in attesa della completa attuazione dell'articolo 6, comma 1, lettera a) della legge 9 agosto 2023, n. 111 e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici, per i titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, 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 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale determinato ai sensi del comma 3 e nel rispetto delle ulteriori disposizioni di cui al presente articolo. L'agevolazione di cui al primo periodo spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno trecentosessantacinque giorni. L'agevolazione non spetta alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa».

² L'ambito soggettivo della maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione è disciplinato dall'articolo 3 del decreto attuativo, in base al quale: «1. La maggiorazione spetta ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), del TUIR, nonché, relativamente alle loro stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del TUIR, alle imprese individuali, alle società di persone ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del citato TUIR titolari di reddito d'impresa, nonché agli esercenti arti e professioni, anche in forma associata, che determinano il reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 del suddetto TUIR.

2. L'agevolazione spetta ai soggetti di cui al comma 1 che abbiano esercitato l'attività nei trecentosessantacinque giorni antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 ovvero nei trecentosessantasei giorni se tale periodo d'imposta include il 29 febbraio.

3. Sono esclusi dall'agevolazione le imprese in liquidazione ordinaria nonché le imprese assoggettate a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi di impresa di cui al decreto legislativo del 12 gennaio 2019 n. 14, a decorrere dall'inizio della procedura.

4. Per gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, la maggiorazione spetta per le assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale, nella misura di cui all'articolo 5, comma 9, a condizione che risultino da separata evidenza contabile.

5. Per i soggetti che svolgono, anche parzialmente, attività per le quali il relativo reddito, ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e dell'imposta sui redditi delle società, non è determinato in modo analitico, la maggiorazione non spetta per le assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato esclusivamente impiegati per l'esercizio delle suddette attività».

i datori di lavoro beneficiari dell'agevolazione riguardante la maggiorazione del costo relativo all'incremento occupazionale.

In particolare, per quanto attiene alla natura del reddito prodotto da parte del datore di lavoro, il beneficio per le nuove assunzioni è fruibile da parte dei seguenti soggetti:

a) titolari di reddito d'impresa, ossia:

- i soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917³;
- i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR⁴, con riferimento alle nuove assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale (di seguito "enti non commerciali residenti" ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera b, del decreto attuativo);
- le società e gli enti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del TUIR⁵, con riferimento alle nuove assunzioni relative all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione;
- le società di persone ed equiparate di cui all'articolo 5 del TUIR⁶;

³ Ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

«a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali».

⁴ Ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, sono soggetti all'imposta sul reddito delle società *«gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato».*

⁵ Ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera d), del TUIR, sono soggetti all'imposta sul reddito delle società, *«le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato».*

⁶ Con riferimento ai redditi prodotti in forma associata, l'articolo 5 del TUIR stabilisce che:

- 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 determinato ai sensi dell'articolo 54, commi da 1 a 6-bis⁷, del TUIR.

Da quanto precede, si evince che i datori di lavoro titolari di redditi che non sono classificabili né come reddito d'impresa né come reddito di lavoro autonomo

«1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.

3. Ai fini delle imposte sui redditi:

a) le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza;

b) le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;

c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;

d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso.

4. I redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La presente disposizione si applica a condizione:

a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;

b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;

c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

5. Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado».

⁷ Il richiamo ai commi da 1 a 6-bis dell'articolo 54 del TUIR è riferito alla versione del Testo unico in vigore prima delle modifiche recate dal decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, rubricato «Revisione del regime impositivo dei redditi (IRPEF-IRES)», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 294 del 16 dicembre 2024. Con l'entrata in vigore del citato d.lgs. n. 192 del 2024 occorre far riferimento alle previsioni di cui agli articoli da 54 a 54-septies del TUIR. In ogni caso, nel prosieguo della presente circolare, i richiami all'articolo 54 del TUIR devono intendersi riferiti alla versione del predetto articolo ante modifiche.

abituale non possono fruire dell'agevolazione in esame.

Tra coloro che non rientrano tra i beneficiari dell'agevolazione vi sono, ad esempio, gli imprenditori agricoli che producono esclusivamente un reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR.

Diversamente e per effetto degli stessi criteri soggettivi di applicazione, rientrano tra i beneficiari dell'agevolazione anche le persone fisiche non residenti che producono nel territorio dello Stato redditi ivi imponibili:

- di lavoro autonomo determinati analiticamente ai sensi dell'articolo 54⁸ del TUIR, per mezzo di una base fissa;
- d'impresa determinati analiticamente ai sensi degli articoli 55 e seguenti del TUIR, per mezzo di una stabile organizzazione.

Definita la natura del reddito del datore di lavoro, l'articolo 4 del Decreto fissa ulteriori requisiti soggettivi per la singola attività d'impresa o professionale. Tali requisiti sono stati ripresi e chiariti nell'articolo 3, commi 2, 3, 4 e 5, del decreto attuativo.

Al riguardo, il comma 2 stabilisce, nella sostanza, che deve sussistere un periodo minimo in cui l'attività d'impresa o professionale sia stata effettivamente esercitata prima del periodo agevolato. Il comma 3 dispone che le attività economiche o professionali devono trovarsi in una situazione di normale operatività. Il comma 4 definisce la portata della disciplina per gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Il comma 5, infine, non ammette il beneficio nel caso in cui il reddito non sia determinato analiticamente.

Per quanto concerne il profilo dell'"anzianità" dell'attività aziendale o professionale, il citato comma 2 dispone che l'agevolazione spetta a condizione che i soggetti interessati 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

⁸ Cfr. nota n. 7.

d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (1° gennaio 2024 per i soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Ne consegue che, in caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'attività deve aver avuto inizio in data non successiva al 1° gennaio 2023⁹. Nondimeno, con la relazione illustrativa al decreto attuativo è stato precisato che, in presenza di *newco* derivanti da operazioni di riorganizzazione, non si applicano le previsioni sopra descritte, ma le regole che sono più avanti delineate in merito alla continuità dei contratti di lavoro.

Con la medesima relazione illustrativa al decreto attuativo si chiarisce, inoltre, che possono comunque avvalersi dell'agevolazione anche le imprese con periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 inferiore a trecentosessantacinque giorni, purché le medesime imprese siano in attività da almeno trecentosessantacinque giorni¹⁰.

La data di inizio attività può essere riscontrata nei modelli AA7/10 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) e AA9/12¹¹ (per le persone fisiche), intitolati rispettivamente “*Domanda di attribuzione del numero di codice fiscale e dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA*” e “*Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA*”, presentati dal contribuente all'Agenzia delle entrate. Al riguardo, si ritiene opportuno precisare che, laddove la data di effettivo inizio dell'attività sia successiva a quella formalmente indicata nei citati modelli, occorre far riferimento alla data di effettivo inizio. In tal caso, come evidenziato con la relazione illustrativa al decreto attuativo, la predetta data è desumibile dagli elementi idonei a dimostrare l'esercizio effettivo dell'attività (incluse eventuali attività prodromiche), a prescindere dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi.

⁹ Cfr. al riguardo la relazione illustrativa al decreto attuativo in cui si precisa che restano “*escluse le imprese costituite a decorrere dal 2 gennaio 2023 con periodo d'imposta coincidente con l'anno civile (n.d.r. ossia anno solare)*”.

¹⁰ Si tratta, ad esempio, delle operazioni di trasformazione societaria cosiddette “*progressive*” e “*regressive*”.

¹¹ Cfr. al riguardo la relazione illustrativa al decreto attuativo.

In base a quanto stabilito dal successivo comma 3¹², l'attività d'impresa o professionale deve essere caratterizzata da condizioni di normale operatività, nel senso che la medesima attività non deve convivere con procedure di liquidazione o particolari situazioni di crisi che possono compromettere la continuità della vita aziendale o professionale. La finalità del requisito, pertanto, è di non ammettere al beneficio i soggetti che intendono terminare l'attività o che si trovano in una procedura con finalità liquidatorie. Diversamente, non si ravvisa una preclusione all'accesso al beneficio nel caso in cui i soggetti si trovino in una procedura di risanamento aziendale.

Il predetto comma 3 stabilisce, inoltre, che tale esclusione decorre dall'inizio della procedura.

Per gli enti non commerciali residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, il comma 4 dell'articolo 3 del decreto attuativo prevede che la maggiorazione spetti esclusivamente per le assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale, a condizione che risultino da separata evidenza contabile.

Come disposto, infine, dal comma 5 dell'articolo 3 del decreto attuativo, ai soggetti il cui reddito non è determinato, ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e dell'imposta sui redditi delle società, in modo analitico non è consentito avvalersi della maggiorazione del costo per i nuovi assunti esclusivamente impiegati nell'esercizio delle relative attività economiche o professionali.

In base a questo principio, i soggetti che determinano il reddito in base al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, non sono ammessi al beneficio in esame. Rientrano tra i fruitori dell'agevolazione, invece, i soggetti che svolgono le attività disciplinate dall'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito,

¹² L'articolo 3, comma 3, del decreto attuativo dispone che sono escluse dall'agevolazione «*le imprese in liquidazione ordinaria nonché le imprese assoggettate a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi di impresa di cui al decreto legislativo del 12 gennaio 2019 n. 14, a decorrere dall'inizio della procedura*».

con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, rubricato «*Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità*», il cui reddito non è determinato in modo forfetario, ma con una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo¹³.

Sono inclusi, pertanto, anche i soggetti che determinano il reddito sia in modo analitico sia in modo non analitico e che calcolano il beneficio secondo quanto illustrato nel prosieguo (cfr. paragrafo 3.3). Tale ipotesi si riscontra, ad esempio, nelle imprese di trasporto marittimo il cui reddito, relativo ad alcune delle navi appartenenti alla flotta aziendale, è determinato in maniera forfetaria secondo le regole previste dall'articolo 156 del TUIR (regime della c.d. *tonnage tax*).

2. Presupposti oggettivi: incremento occupazionale e incremento occupazionale complessivo

Preliminarmente, si evidenzia che il quadro normativo di riferimento richiede di effettuare una duplice verifica circa la sussistenza:

- a) dell'incremento occupazionale;
- b) dell'incremento occupazionale complessivo.

In particolare, con riguardo al parametro di cui alla lettera a) del punto elenco, il primo periodo del comma 2 dell'articolo 4 del Decreto stabilisce, quale presupposto oggettivo per beneficiare della maggiorazione del costo dei nuovi assunti a tempo indeterminato, la realizzazione di un incremento occupazionale al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Nello specifico, ai fini dell'accesso al beneficio, il suddetto incremento occupazionale rileva 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 (cfr. anche articolo 1, comma 1, lettera h, del decreto attuativo).

¹³ Così come precisato con la relazione illustrativa al decreto attuativo.

Il secondo periodo del comma 2 dell'articolo 4 del Decreto, come più avanti illustrato, al fine di prevenire fenomeni distorsivi, dispone, inoltre, che l'incremento occupazionale sia considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Con riferimento al parametro di cui alla lettera b) del punto elenco (incremento occupazionale complessivo), il comma 4 dell'articolo 4 del Decreto stabilisce che nessun *«costo è riferibile all'incremento occupazionale 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, risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023»*.

Si tratta, quindi, come detto, di 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 ulteriore condizione, che il decreto attuativo definisce all'articolo 1, comma 1, lettera i), come "incremento occupazionale complessivo", deve, pertanto, sussistere congiuntamente al requisito dell'incremento occupazionale di cui alla lettera a) del precedente punto elenco (incremento occupazionale).

In sintesi, la maggiorazione 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, inclusi quelli a tempo determinato.

La maggiorazione non spetta, invece, nel caso in cui si verifichi una riduzione della base occupazionale complessiva nel periodo d'imposta agevolato rispetto alla media degli occupati del periodo d'imposta precedente, ossia un "decremento occupazionale complessivo", come definito dall'articolo 1, comma

1, lettera l), del decreto attuativo, nonché nel caso in cui la base occupazionale resti immutata sotto il profilo numerico, anche se qualitativamente cambiata (ad esempio, nel caso di trasformazione di un contratto a tempo determinato in tempo indeterminato).

2.1 Determinazione dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo

Il comma 6 dell'articolo 4 del decreto attuativo stabilisce che, ai fini della determinazione dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo, «*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 trecentosessantacinque, o trecentosessantasei se tale periodo d'imposta include il 29 febbraio*».

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 i rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente¹⁴ e trecentosessantacinque (o trecentosessantasei se il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 include il 29 febbraio).

Esempio n. 1: verifica della prima condizione (incremento occupazionale)

Un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel corso del 2023, ha due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato con contratto a tempo pieno, di cui uno impiegato per trecentosessantacinque giorni e l'altro per soli centottanta giorni, causa dimissioni. In tal caso, ai fini della determinazione della media occupazionale, occorre effettuare il seguente calcolo: $365/365 + 180/365 =$

¹⁴ I lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale.

1,49¹⁵.

Ai fini della verifica dell'incremento occupazionale di cui al comma 2 dell'articolo 4 del Decreto, tale valore (1,49) deve essere confrontato con il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (*i.e.*, il 2024). Nell'ipotesi in cui, ad esempio, nel periodo agevolato siano assunti due lavoratori a tempo indeterminato, entrambi a tempo pieno e in organico al termine dell'anno, e non vi siano fuoriuscite, risulta rispettata la prima condizione di accesso alla maggiorazione, in quanto alla fine del periodo d'imposta di riferimento (31 dicembre 2024) il numero dei lavoratori a tempo indeterminato in organico è pari a 3, maggiore di 1,49.

Una volta verificato l'incremento occupazionale, al fine di stabilire se vi sia anche l'incremento occupazionale complessivo, occorre calcolare la media occupazionale, considerando il numero complessivo dei lavoratori nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, compresi i lavoratori a tempo determinato, e raffrontarla con il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, alla fine del periodo d'imposta agevolato.

Esempio n. 2: verifica della seconda condizione (incremento occupazionale complessivo)

La stessa impresa dell'esempio n. 1, nel corso del 2023, oltre ai due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (di cui uno dimessosi dopo centottanta giorni), ha in organico anche un dipendente impiegato con contratto a tempo determinato per soli novanta giorni (a decorrere dal 1° giugno 2023). In tal caso, ai fini della determinazione della media occupazionale, occorre effettuare il seguente calcolo: $365/365 + 180/365 + 90/365 = 1,74$.

Ai fini della verifica dell'incremento occupazionale complessivo di cui al comma 4 dell'articolo 4 del Decreto, tale valore (1,74) deve essere confrontato con

¹⁵ Nel caso in cui il lavoratore impiegato per tutto l'anno 2023 avesse un contratto di lavoro a tempo parziale che prevede lo svolgimento di un'attività lavorativa di 18 ore a settimana (presumendo che il contratto a tempo pieno preveda 36 ore settimanali), ai fini della determinazione della media occupazionale, occorre effettuare il seguente calcolo: $[(18/36) * (365/365)] + [(36/36) * (180/365)] = 0,99$.

il numero dei lavoratori dipendenti – a tempo indeterminato e determinato – alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (*i.e.*, al 31 dicembre 2024). Nell'ipotesi in cui, come già esposto nell'esempio n. 1, nel periodo agevolato siano assunti due lavoratori a tempo indeterminato, entrambi a tempo pieno e in organico al termine dell'anno, e non vi siano fuoriuscite, risulta rispettata la seconda condizione di accesso alla maggiorazione, in quanto alla fine del periodo d'imposta di riferimento il numero complessivo dei lavoratori in organico è pari a 3, maggiore di 1,74.

Al riguardo, come precisato con la relazione illustrativa al decreto attuativo, per l'individuazione dei "lavoratori dipendenti a tempo indeterminato" occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, nonché a tutte quelle forme contrattuali a questa assimilabili, sulla base della disciplina giuslavoristica. A titolo di esempio, nel caso del contratto di apprendistato, la tipologia contrattuale costituisce, di regola, un contratto a tempo indeterminato ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del d.lgs. n. 81 del 2015. Non rileva, inoltre, la circostanza che i lavoratori producano reddito di lavoro dipendente o assimilato ai sensi della normativa tributaria.

Considerato che il beneficio è finalizzato a stimolare gli investimenti in capitale umano, mediante assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti, sono da considerarsi tra le diminuzioni occupazionali anche le ipotesi fisiologiche di interruzione del contratto di lavoro (quali, ad esempio, il pensionamento).

2.2 Gruppi

Come sopra anticipato, l'articolo 4, comma 2, secondo periodo, del Decreto dispone che l'«*incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto*». La norma identifica, pertanto, ai fini dell'accesso alla maggiorazione, il

gruppo come un unico soggetto economico, prevedendo il mancato riconoscimento del beneficio qualora non sia raggiunto un effettivo incremento occupazionale anche a livello di gruppo.

Con riferimento alla determinazione della maggiorazione per le società appartenenti a gruppi, l'articolo 4, comma 7, del decreto attuativo circoscrive l'operatività dell'agevolazione alle società appartenenti al c.d. "gruppo interno"¹⁶, inteso come insieme di soggetti controllanti, controllati (anche indirettamente) o collegati ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni in Italia di società residenti all'estero, prevedendo che l'accesso al beneficio è ammesso qualora le condizioni dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo siano verificate sia in capo al soggetto, partecipante al gruppo, interessato al beneficio, sia a livello di gruppo interno¹⁷.

A tal fine, il sopra menzionato articolo 4, comma 7, dispone che:

- a) i dati riferiti alle società a controllo congiunto e alle società collegate sono considerati, in proporzione, rispettivamente, alla quota di controllo e a quella di partecipazione in esse detenuta;
- b) non si tiene conto delle società collegate che sono, altresì, controllate da società non facenti parte del medesimo gruppo interno.

Con la relazione illustrativa al decreto attuativo si precisa che, per la definizione del perimetro del gruppo, oltre alle società rientranti all'interno della definizione di cui all'articolo 2359 del codice civile, occorre considerare anche le

¹⁶ L'articolo 1, comma 1, lettera e), del decreto attuativo definisce il "gruppo" come «l'insieme delle società, residenti e non residenti, controllanti, controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali». La lettera f) del comma 1 del medesimo articolo, invece, definisce il "gruppo interno" come «l'insieme delle società residenti controllanti, controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali nonché le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato italiano di soggetti non residenti».

¹⁷ L'articolo 1, comma 1, lettera m), del decreto attuativo definisce l'"incremento occupazionale di gruppo" come «la somma dell'incremento occupazionale di ciascuna società del gruppo interno». La lettera n) del comma 1 del medesimo articolo definisce l'"incremento occupazionale complessivo di gruppo" come «la somma algebrica dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo di ciascuna società del gruppo interno».

società e gli enti detenuti per interposta persona, le società fiduciarie e le persone fisiche che producono reddito d'impresa.

Tenuto conto, inoltre, della *ratio* della disposizione che mira a evitare distorsioni, nonché del dato letterale dell'articolo 1, comma 1, lettere e) e f), del decreto attuativo, che nella definizione rispettivamente di gruppo e gruppo interno include i soggetti «*facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali*», si ritiene che, ai fini dell'applicazione della normativa in commento, nel perimetro di gruppo debbano essere incluse anche le persone fisiche esercenti arti e professioni e gli enti titolari di reddito d'impresa o esercenti arti e professioni, in qualità di potenziali beneficiari dell'agevolazione.

Per le medesime ragioni, ai soli fini dell'individuazione del perimetro del gruppo, occorre considerare anche le persone fisiche e gli enti che – pur non essendo titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo abituale e, quindi, non inclusi tra i destinatari dell'agevolazione – detengono partecipazioni di controllo o di collegamento, svolgendo sostanzialmente un ruolo di “capogruppo” o di “aggregatore” dei soggetti che compongono il gruppo.

In ultimo, si ritiene che nella definizione di gruppo interno debbano, per le motivazioni sopra esposte, essere inclusi anche i soggetti residenti controllati (anche indirettamente) da un soggetto localizzato all'estero.

Ai fini della verifica del rispetto delle condizioni di accesso al beneficio, come precisato con la relazione illustrativa, i dati relativi alle società a controllo congiunto o collegate devono essere considerati da ciascun gruppo in proporzione rispettivamente alla percentuale di controllo e alla percentuale di partecipazione in esse detenute; in tal modo, i relativi dati concorreranno per ciascuno dei gruppi di appartenenza solo per la propria quota di spettanza.

Ai predetti fini, invece, non rilevano i dati relativi alle imprese collegate che contestualmente risultano essere anche imprese controllate in un altro gruppo, allo scopo di evitare una duplicazione degli elementi alla base del calcolo; in tal caso, infatti, i relativi dati hanno rilevanza solo per il gruppo che ne detiene il controllo.

Al medesimo scopo di evitare duplicazioni degli elementi alla base del calcolo, si ritiene che non rilevino i dati relativi alle imprese collegate che, contestualmente, risultano essere anche imprese controllanti di una o più società; in tal caso, infatti, i relativi dati hanno rilevanza solo per il gruppo formato dalla società collegata e dalle società da essa controllate.

2.3 Casi particolari

L'articolo 4, comma 3, del decreto attuativo prevede, in relazione a determinate fattispecie, regole specifiche per la determinazione delle nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato, nonché per il calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo.

In particolare, la lettera a) del citato comma 3 stabilisce l'irrilevanza dei lavoratori dipendenti, a eccezione di quelli assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta agevolato, i cui contratti sono trasferiti a seguito di cessione del contratto di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 1406 del codice civile o in sede di trasferimento di aziende o rami d'azienda, sempre che il contratto sia in essere al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Trattasi, in quest'ultima ipotesi, ad esempio, dei casi di trasferimento di dipendenti per effetto di operazioni di riorganizzazione aziendale realizzate mediante fusioni, scissioni, scissioni per scorporo, conferimenti, cessioni, affitti, ovvero per effetto di successione o donazione (cfr. articolo 1, comma 1, lettera o, del decreto attuativo).

Ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, pertanto, i lavoratori dipendenti, i cui contratti sono già in essere nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, devono essere esclusi dal computo, sia dal dante causa sia dall'avente causa.

Più precisamente, se il trasferimento si verifica durante il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, al fine di rendere omogenei i

termini di confronto¹⁸, il dante causa deve escludere tali dipendenti dal computo relativo al periodo d'imposta agevolato e a quello precedente, mentre l'avente causa deve escluderli dal computo relativo al periodo d'imposta agevolato.

Sempre per esigenze di omogeneità dei termini di paragone, si evidenzia che, qualora il trasferimento si verifichi, invece, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, il dante causa non deve considerare i dipendenti trasferiti nel computo relativo al periodo d'imposta precedente a quello agevolato, mentre l'avente causa non deve prenderli in considerazione sia per il periodo d'imposta agevolato sia per quello precedente.

La lettera a) prevede, altresì, che le disposizioni in essa riportate valgono anche in caso di assegnazione dei lavoratori dipendenti alla stabile organizzazione di soggetto non residente localizzata nel territorio dello Stato italiano, che abbiano svolto precedentemente l'attività presso la casa madre. In tal senso, la disposizione trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'assegnazione dei dipendenti alla stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato italiano sia avvenuta a seguito di trasferimento della sede all'estero del soggetto in precedenza residente in Italia.

Le disposizioni di cui alla lettera a) si applicano, inoltre, in caso di subentro nella gestione di un servizio pubblico.

La lettera b) del citato comma 3 prevede che, nei casi di cui alla lettera a), i dipendenti assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 rilevano nel computo sia per il dante causa sia per l'avente causa in proporzione alla durata del rapporto di lavoro presso ciascuno di essi¹⁹.

Nel caso, ad esempio, di cessione del contratto di lavoro, in data 1° luglio 2024, di un dipendente assunto il 1° marzo 2024, qualora il cedente e il cessionario

¹⁸ Cfr. la relazione illustrativa al decreto attuativo.

¹⁹ Come specificato con la relazione illustrativa, si tratta di una naturale conseguenza del principio di continuità del rapporto di lavoro, per cui deve riconoscersi il beneficio sia al dante causa sia all'avente causa – nel rispetto, ovviamente, di tutte le altre condizioni – in quanto trattasi di nuove assunzioni effettuate nel periodo agevolato.

del contratto abbiano il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il dipendente è conteggiato, ai fini della determinazione del numero dei nuovi assunti, dal dante causa per 122/366 (anche se il lavoratore non risulta incluso nel novero del personale dipendente al 31 dicembre 2024) e dall'avente causa per 184/366²⁰.

La lettera c) del citato comma 3 stabilisce che il personale assunto a tempo indeterminato da un soggetto residente e destinato a una sua stabile organizzazione localizzata all'estero, anche in regime di esenzione degli utili e delle perdite di cui all'articolo 168-ter del TUIR (c.d. *branch exemption*), non rileva ai fini del calcolo della base occupazionale del periodo d'imposta agevolato e di quello precedente.

Qualora siano assegnati dei lavoratori dipendenti (assunti nel periodo d'imposta agevolato) alla stabile organizzazione localizzata all'estero, che abbiano svolto precedentemente l'attività presso la casa madre residente, si applicano le disposizioni della lettera b), e, pertanto, la maggiorazione, nel rispetto di tutte le altre condizioni, può essere fruita dalla casa madre in proporzione al periodo in cui i dipendenti trasferiti hanno prestato l'attività presso la stessa²¹.

La lettera d) del comma 3 dell'articolo 4 del decreto attuativo stabilisce che, 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, non si tiene conto dei dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato (nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023), precedentemente in forza ad altra società del gruppo e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima si sia interrotto a decorrere dal 30 dicembre 2023, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto. In particolare, si osserva che con la relazione illustrativa è precisato che *“non rilevano i dipendenti assunti a tempo indeterminato, precedentemente in forza presso altra società del gruppo, composto da soggetti sia localizzati in Italia sia in Paesi esteri, il cui rapporto di*

²⁰ Cfr. la relazione illustrativa al decreto attuativo.

²¹ Cfr. la relazione illustrativa al decreto attuativo.

lavoro con quest'ultima si sia interrotto a decorrere dal 30 dicembre 2023. Si tratta di una disposizione che mira soltanto a evitare comportamenti opportunistici volti a incrementare "fittiziamente" la base occupazionale dei soggetti residenti, potenzialmente fruitori del beneficio anche in considerazione della circostanza per cui il soggetto che interrompe i rapporti di lavoro, localizzato all'estero, non subisce alcun decremento occupazionale significativo ai fini del beneficio".

Di conseguenza, un lavoratore dipendente con contratto a tempo indeterminato licenziato a decorrere dal 30 dicembre 2023 da un soggetto residente all'estero facente parte del gruppo e assunto da un soggetto residente facente parte del medesimo gruppo non rileva per quest'ultimo ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo.

Le lettere e), f) e g) del citato comma 3 prevedono, rispettivamente, che:

- si tiene conto dei 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 (lettera e);
- i soci lavoratori di società cooperative sono assimilati ai lavoratori dipendenti (lettera f), qualora la società stipuli con il socio un contratto di lavoro subordinato;
- i lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale (lettera g).

Il comma 4 del citato articolo 4 del decreto attuativo disciplina l'ipotesi di distacco del personale, prevedendo l'irrilevanza, per l'impresa distaccataria, dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato in distacco. Ne consegue che, al ricorrere dei requisiti di legge, è l'impresa distaccante a beneficiare dell'agevolazione, considerando a tal fine anche i dipendenti in distacco.

La norma prevede, altresì, l'irrilevanza, per l'impresa distaccante, 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 alla data di cessazione degli effetti dello stesso. Il comma 5 del citato articolo 4 del decreto attuativo disciplina, infine, l'ipotesi di somministrazione di personale ai sensi degli articoli da 30 a 40 del d.lgs. n. 81 del 2015.

Al riguardo, la citata disposizione stabilisce che i requisiti riguardanti la tipologia del contratto di lavoro sono identificati sulla base del rapporto con il somministratore e, pertanto, ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, l'impresa utilizzatrice tiene conto dei lavoratori con contratto di somministrazione in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

Come precisato nella relazione illustrativa al decreto attuativo, la maggiorazione del costo del lavoro spetta all'impresa utilizzatrice in relazione ai lavoratori somministrati, purché assunti a tempo indeterminato dal somministratore.

3. Determinazione della maggiorazione

Il comma 3 dell'articolo 4 del Decreto stabilisce i criteri di determinazione del costo riferibile all'incremento occupazionale, oggetto di maggiorazione del 20 per cento, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai sensi del comma 1.

Detto costo è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti, come risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9), del codice civile²² e l'incremento del costo complessivo

²² Si tratta, nello specifico, delle seguenti voci di bilancio:

- B9a) salari e stipendi;
- B9b) oneri sociali;
- B9c) trattamento di fine rapporto;
- B9d) trattamento di quiescenza e simili;
- B9e) altri costi.

Viceversa, sono esclusi gli oneri rilevati in altre voci del conto economico, quali quelli relativi ai buoni pasto, alle spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti, ai costi per servizio di vitto e alloggio

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.

Per calcolare la maggiorazione, come confermato dal tenore letterale dell'articolo 5, comma 1, del decreto attuativo, occorre fare riferimento al dato contabile delle predette voci, fatte salve le deroghe di cui si tratterà nel prosieguo.

I soggetti che, in sede di redazione del bilancio d'esercizio, non adottano lo schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile, come ad esempio i soggetti IAS/IFRS *adopter*²³, devono comunque tener conto, ai sensi del

dei dipendenti in trasferta, nonché gli oneri relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

²³ Ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sono obbligati alla redazione del bilancio secondo i principi contabili interazionali «a) le società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea, diverse da quelle di cui alla lettera d);

a-bis) le società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in un sistema multilaterale di negoziazione di cui all'articolo 1, comma 5-octies, lettera a), del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58;

b) le società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico di cui all'articolo 116 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, diverse da quelle di cui alla lettera d);

c) le banche italiane di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le società finanziarie italiane di cui all'articolo 59, comma 1), lettera b), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, che controllano banche o gruppi bancari iscritti nell'albo di cui all'articolo 64 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, ad eccezione delle imprese di cui alla lettera d); le società di partecipazione finanziaria mista italiane di cui all'articolo 59 comma 1), lettera b-bis), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, che controllano una o più banche o società finanziarie ovunque costituite qualora il settore di maggiore dimensione all'interno del conglomerato finanziario sia quello bancario determinato ai sensi del decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 142; le società di intermediazione mobiliare di cui all'articolo 1, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (SIM); le società finanziarie italiane che controllano SIM o gruppi di SIM iscritti nell'albo di cui all'articolo 11, comma 1-bis, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; le società di gestione del risparmio di cui all'articolo 1, comma 1, lettera o), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; le società finanziarie iscritte nell'albo di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le società finanziarie che controllano società finanziarie iscritte nell'albo di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, o gruppi finanziari iscritti nell'albo di cui all'articolo 110 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le agenzie di prestito su pegno di cui all'articolo 112 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; gli istituti di moneta elettronica di cui al titolo V-bis del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; gli istituti di pagamento di cui al titolo V-ter del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, gli emittenti di token collegati ad attività autorizzati ai sensi dell'articolo 21 del regolamento (UE) 2023/1114, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 maggio 2023; i prestatori di servizi per le cryptoattività autorizzati ai sensi dell'articolo 63 del regolamento (UE) 2023/1114;

d) le società che esercitano le imprese incluse nell'ambito di applicazione dell'articolo 88, commi 1 e 2, e quelle di cui all'articolo 95, commi 2 e 2-bis), del codice delle assicurazioni private;

e) le società incluse, secondo i metodi di consolidamento integrale, proporzionale e del patrimonio netto, nel bilancio consolidato redatto dalle società indicate alle lettere da a) a d), diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, e diverse da quelle indicate alle lettere da a) a d);

medesimo comma 3 del citato articolo 4 del Decreto, 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.

Non occorre, dunque, riclassificare le operazioni rilevate nel bilancio redatto in applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS utilizzando le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali degli OIC ma, partendo proprio da quelle previste dagli IAS/IFRS, si devono identificare solo i componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura di quelli che un soggetto OIC avrebbe classificato nella voce di cui alla citata lettera B), n. 9), del conto economico.

Per quanto riguarda i soggetti che applicano in bilancio i principi contabili internazionali IAS/IFRS, si evidenzia, ad esempio, che in sede di teorica “ricostruzione” dei costi di cui alla voce B9c) “trattamento di fine rapporto”, deve considerarsi irrilevante, ai fini del beneficio in esame, la rilevazione – sulla base dello IAS 19 – degli oneri finanziari e degli utili e delle perdite attuariali imputati in altre componenti di conto economico (OCI), poiché non si tratta di oneri che, in base alla classificazione IAS/IFRS, risultano imputati a titolo di costo del lavoro (oneri che i soggetti OIC non avrebbero rilevato nella citata voce B9c) “trattamento di fine rapporto”).

Ad analoga conclusione, come chiarito con la relazione illustrativa, si giunge con riguardo ai soggetti che non hanno l’obbligo di redazione del bilancio d’esercizio quali, ad esempio, le imprese minori di cui all’articolo 66 del TUIR²⁴

f) le società diverse da quelle indicate alle lettere da a) ad e) e diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell’articolo 2435-bis del codice civile, che redigono il bilancio consolidato;

g) le società diverse da quelle indicate alle lettere da a) ad f) e diverse da quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell’articolo 2435-bis del codice civile».

Ai sensi del successivo articolo 2-bis, i soggetti di cui al citato articolo 2 «i cui titoli non siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato hanno facoltà di applicare i principi contabili di cui al presente decreto».

²⁴ Sono ammessi al regime di contabilità semplificata i soggetti, escluse le società e gli enti soggetti a IRES di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 73 del TUIR, con volume di ricavi nell’esercizio precedente:

- fino a euro 500.000, se esercenti attività di prestazione di servizi;
- fino a euro 800.000, se esercenti altre attività.

e gli esercenti arti e professioni. Tali soggetti sono, pertanto, tenuti a identificare gli oneri sostenuti aventi le caratteristiche corrispondenti a quelli delle voci di cui al n. 9) della lettera B) del primo comma dell'articolo 2425 del codice civile.

Il comma 3, ultimo periodo, dell'articolo 4 del Decreto stabilisce, altresì, che i costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente.

In particolare, si evidenzia che per i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 66 del TUIR, ovvero per gli esercenti arti e professioni che svolgono attività di lavoro autonomo, il cui reddito è determinato ai sensi dell'articolo 54²⁵ del TUIR, l'imputazione dei costi del personale segue, pertanto, il criterio di cassa, salve le espresse deroghe previste dai predetti regimi²⁶.

L'articolo 5, comma 5, del decreto attuativo dispone che il costo sostenuto per l'assunzione di nuovo personale con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, compreso nella lettera B), n. 9), dello schema di conto economico di cui al primo comma dell'articolo 2425 del codice civile, è determinato analiticamente sulla base delle predette unità di personale. Occorre, pertanto, identificare le singole componenti di costo rilevate nella predetta voce che sono direttamente connesse all'attività svolta dal personale neoassunto.

Al riguardo, si fa presente che in caso di conversione di un contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato, il comma 6 dell'articolo 5 del decreto attuativo dispone che 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.

Considerato, inoltre, il rinvio – contenuto nelle disposizioni di cui all'articolo 4, comma 3, del Decreto e all'articolo 5, comma 1, del decreto attuativo

²⁵ Cfr. nota n. 7.

²⁶ Per i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 66 del TUIR e per gli esercenti arti e professioni, il cui reddito è determinato ai sensi dell'articolo 54 del TUIR, le spese di lavoro dipendente sono in linea di principio deducibili secondo il principio di cassa, a eccezione degli accantonamenti (ad esempio quello relativo al TFR) previsti rispettivamente dagli articoli 66, comma 2, e 54, comma 6, del TUIR (Cfr. anche nota n. 7).

– al costo complessivo del personale, classificabile nelle voci di cui al medesimo articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9), del codice civile, si evidenzia che nel calcolo dell’incremento del costo del lavoro complessivo devono essere considerate tutte le spese sostenute per rapporti di lavoro, anche regolati da contratti diversi da quello a tempo indeterminato.

Il comma 7 dell’articolo 5 del decreto attuativo stabilisce che, ai fini del calcolo della maggiorazione, non concorrono alla determinazione del costo complessivo del personale i seguenti importi:

- a) il costo relativo ai dipendenti di cui alla lettera a) del comma 3 dell’articolo 4 del decreto attuativo²⁷, con riferimento sia all’esercizio in corso al 31 dicembre 2023, sia a quello successivo;
- b) gli oneri rilevati nel conto economico, in applicazione del principio contabile internazionale IFRS 2²⁸;
- c) gli accantonamenti di cui all’articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9), lettere a) ed e), del codice civile²⁹.

Come chiarito con la relazione illustrativa al decreto attuativo, la necessità di “depurare” il costo complessivo del personale, ai fini della determinazione della maggiorazione spettante, degli importi relativi ai dipendenti di cui alla lettera a) del comma 3 dell’articolo 4 del decreto attuativo, si giustifica “*in quanto gli stessi dipendenti non rilevano ai fini dell’incremento occupazionale*”.

Sulla base di quanto sopra illustrato, individuato in tal modo il costo del personale da assumere per la determinazione della maggiorazione, corrispondente

²⁷ Si tratta dei 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 sia a seguito di trasferimento di aziende o rami d’azienda, sia ai sensi dell’articolo 1406 del codice civile, sempre che il contratto sia in essere al termine del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023. Come chiarito con la relazione illustrativa, “*la previsione risulta necessaria per rendere coerente la determinazione della maggiorazione con il principio di continuità del contratto di lavoro sopra descritto*”.

²⁸ Il principio contabile IFRS 2 regola le operazioni con pagamento basato su azioni. L’esclusione degli oneri connessi ai piani di *stock option*, contabilizzati ai sensi dell’IFRS 2, è connessa alle modalità di determinazione del “*service cost*” che risente di elementi incerti, connessi alla valutazione del valore di mercato delle opzioni attribuite ai beneficiari del piano.

²⁹ Sono, pertanto, escluse le somme accantonate per premi o altre forme di remunerazione del personale rilevate nelle voci B9a) e B9e), in applicazione di quanto previsto dal paragrafo 19 dell’OIC 31 ovvero dallo IAS 37.

al minore tra il costo effettivo del personale a tempo indeterminato di nuova assunzione e l'incremento del costo complessivo del personale al termine del periodo d'imposta agevolato, il medesimo è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20 per cento.

3.1 Determinazione della maggiorazione in presenza di lavoratori meritevoli di maggior tutela

Al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti meritevoli di maggiore tutela, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, del Decreto, in combinato disposto con l'articolo 5, comma 3, del decreto attuativo, il costo del personale da assumere ai fini della maggiorazione è incrementato di un ulteriore 10 per cento (per una maggiorazione totale del 30 per cento³⁰), in relazione alle nuove assunzioni a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie di cui all'Allegato 1 del Decreto.

In particolare, l'Allegato 1 indica, quali lavoratori meritevoli di maggiore tutela:

- i lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'articolo 2, n. 99, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni;
- le persone con disabilità ai sensi dell'articolo 1 della legge 12 marzo 1999, n. 68, le persone svantaggiate ai sensi dell'articolo 4 della legge 8 novembre 1991, n. 381, gli *ex* degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21 della legge 26 luglio 1975, n. 354, e successive modificazioni;

³⁰ Cfr. al riguardo la relazione illustrativa al decreto attuativo.

- le donne di qualsiasi età con almeno due figli di età minore di diciotto anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell’ambito dei fondi strutturali dell’Unione europea e nelle aree di cui all’articolo 2, n. 4, lettera f), del regolamento (UE) n. 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;
- le donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza di cui all’articolo 5-*bis* del decreto-legge 14 agosto 2013, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 ottobre 2013, n. 119, da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti commissioni mediche di verifica;
- i giovani ammessi agli incentivi all’occupazione giovanile di cui all’articolo 27, comma 1, del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85;
- i lavoratori con sede di lavoro situata in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo *pro capite* inferiore al 75 per cento della media EU27, o comunque compreso tra il 75 per cento e il 90 per cento, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- i soggetti già beneficiari del reddito di cittadinanza di cui agli articoli da 1 a 13 del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, che siano decaduti dal beneficio per effetto dell’articolo 1, commi 313 e 318, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, e che non integrino i requisiti per l’accesso all’assegno di inclusione di cui all’articolo 1 e seguenti del d.l. n. 48 del 2023.

L’articolo 5, comma 4, del decreto attuativo dispone 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 due tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

Esempio n. 3: determinazione della maggiorazione in presenza di lavoratori meritevoli di maggior tutela

Un'impresa che rispetta i requisiti dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo rileva i sottostanti dati, relativi all'occupazione di personale:

- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato: euro 1.000.000;
- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato meritevoli di maggior tutela: euro 600.000;
- costo effettivo per le assunzioni a tempo indeterminato: euro 1.000.000 + euro 600.000 = euro 1.600.000;
- incremento del costo complessivo sostenuto per il personale dipendente: + euro 1.200.000.

In tal caso, verificato che l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (euro 1.200.000) è inferiore al costo effettivo delle nuove assunzioni a tempo indeterminato (euro 1.600.000), il beneficiario deve calcolare la maggiorazione sull'incremento del costo complessivo (euro 1.200.000).

Considerato che si è in presenza di nuove assunzioni a cui si applicano differenti percentuali di maggiorazione (del 20 per cento e del 30 per cento), il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, deve essere ripartito tra le due tipologie di lavoratori proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato riferibile a ciascuna di esse.

L'incidenza di ciascuna tipologia di lavoratori sul costo complessivo delle

nuove assunzioni è determinata come segue:

- $1.000.000/1.600.000 \times 100 = 62,5$ per cento;
- $600.000/1.600.000 \times 100 = 37,5$ per cento.

Successivamente, l'incremento del costo complessivo del personale (euro 1.200.000) è ripartito proporzionalmente fra le due tipologie di lavoratori, secondo le percentuali ottenute:

- euro $1.200.000 \times 62,5$ per cento = euro 750.000, a cui applicare la percentuale di maggiorazione del 20 per cento;
- euro $1.200.000 \times 37,5$ per cento = euro 450.000, a cui applicare la percentuale di maggiorazione del 30 (20 + 10) per cento.

3.2 Determinazione della maggiorazione per il “gruppo interno”

Per quanto riguarda il gruppo interno, il comma 8 dell'articolo 5 del decreto attuativo definisce le regole per determinare la maggiorazione del costo per i soggetti del gruppo interno.

In particolare, ogni soggetto appartenente al gruppo interno determina il beneficio riducendo il costo da assumere ai fini della maggiorazione di un importo pari al prodotto tra (i) il minor costo tra quello effettivo riferibile ai nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del personale e (ii) il rapporto tra il decremento occupazionale complessivo verificatosi nel gruppo interno e l'incremento occupazionale complessivo verificatosi nei soggetti a cui spetta la maggiorazione del costo³¹.

3.3 Altri casi di determinazione della maggiorazione

Per quanto concerne la spettanza del beneficio in relazione agli 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. Come stabilito dal comma 9 dell'articolo

³¹ Si veda, al riguardo, anche l'esempio contenuto nella relazione illustrativa al decreto attuativo.

5 del decreto attuativo, inoltre, per gli enti non commerciali residenti, qualora sia assunto nuovo personale con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e lo stesso venga 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.

Esempio n. 4: determinazione della maggiorazione nei casi di cui al comma 9 dell'articolo 5 del decreto attuativo

Si supponga che un ente di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, nel periodo d'imposta agevolato, assuma cinque dipendenti a tempo indeterminato, impiegati sia nell'attività commerciale sia nell'attività istituzionale, e che:

- l'ente rispetti i requisiti dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo;
- il costo effettivo riferibile ai nuovi assunti sia pari a euro 20.000;
- l'incremento del costo complessivo del personale sia pari a euro 25.000;
- l'ammontare dei ricavi e dei proventi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale sia pari a euro 100.000;
- l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi (derivanti sia dall'esercizio dell'attività commerciale sia da quella non commerciale) sia pari a euro 500.000;
- il personale di nuova assunzione non appartenga alle categorie di cui all'Allegato 1 del Decreto.

Come sopra rappresentato, la maggiorazione spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi (euro 100.000 / euro 500.000 = 0,2). Nel caso di specie, il costo effettivo riferibile ai nuovi assunti (euro 20.000³²) è, pertanto, moltiplicato per il suddetto rapporto (0,2). Il costo, così

³² Si tratta del minor importo tra il costo effettivo dei nuovi assunti a tempo indeterminato (euro 20.000) e l'incremento del costo complessivo del personale (euro 25.000).

rideterminato (euro 4.000), è poi moltiplicato per la percentuale di maggiorazione (20 per cento).

Il successivo comma 10 dell'articolo 5 del decreto attuativo stabilisce che per i soggetti che svolgono anche attività per le quali, ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e dell'imposta sui redditi delle società, il relativo reddito non è determinato in modo analitico, la maggiorazione del costo per il nuovo personale assunto 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 in modo ordinario, spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivanti dall'attività il cui reddito è determinato in modo ordinario e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Si pensi, come riportato al paragrafo 1, alle imprese di trasporto marittimo che optano per il regime di cui all'articolo 155 del TUIR (c.d. *tonnage tax*), il cui reddito, relativo all'utilizzo di alcune delle navi appartenenti alla flotta aziendale, è determinato in maniera forfetaria secondo le regole ivi previste; resta fermo che per le predette imprese marittime non sono rilevanti, tra i nuovi assunti, le unità di personale destinate allo svolgimento delle attività relative alle anzidette navi³³.

4. Adempimenti e controlli

Il comma 7 dell'articolo 4 del Decreto, infine, dispone 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 deve tenersi conto delle disposizioni del medesimo articolo 4. Parimenti, 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 dell'articolo 4.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso, ai sensi dell'articolo 6 del decreto attuativo, si applicano le

³³ Cfr. l'articolo 3, comma 5, del decreto attuativo e relazione illustrativa al predetto decreto.

disposizioni in materia di imposte sui redditi.

5. Proroga e determinazione degli acconti

L'articolo 1, comma 399, della legge di bilancio 2025, come anticipato in premessa, prevede una proroga delle disposizioni contenute nell'articolo 4 del Decreto, stabilendo che, per *«il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi, le disposizioni dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, si applicano, nei limiti e alle condizioni ivi previste, anche agli incrementi occupazionali risultanti al termine di ciascuno dei predetti periodi d'imposta rispetto al periodo d'imposta precedente»*.

Si riconosce, pertanto, 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 tre periodi d'imposta, rispetto al corrispondente periodo d'imposta precedente.

Come precisato nella relazione illustrativa alla citata legge di bilancio 2025, 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. Per coerenza, si ritiene che tale adeguamento temporale debba essere effettuato anche con riferimento alla sussistenza degli altri requisiti richiesti dalla normativa (a titolo esemplificativo, ai fini della verifica dell'"anzianità" dell'attività aziendale o professionale).

Ad esempio, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2026 (2027, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), l'incremento si determina rispetto al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 (periodo d'imposta 2026).

Ai fini della proroga in esame, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto attuativo.

L'articolo 1, comma 400³⁴, definisce i criteri di determinazione degli acconti dovuti per i periodi d'imposta oggetto della proroga.

Più precisamente, la lettera a) del comma 400 prevede che, nella determinazione degli acconti delle imposte sui redditi con il c.d. "metodo storico"³⁵, dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 e per i successivi due (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, periodi d'imposta 2026, 2027 e 2028), si debba considerare l'imposta dell'anno precedente senza tener conto della maggiore deduzione del costo del personale risultante dall'applicazione del citato articolo 4 del Decreto.

Con la relazione illustrativa alla legge di bilancio 2025 è precisato che la norma in esame non menziona il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 (periodo d'imposta 2025 per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), poiché per tale periodo d'imposta già opera, nello stesso senso, l'articolo 4, comma 7, del Decreto³⁶.

La successiva lettera b) del comma 400 prevede, inoltre, che, nella determinazione degli acconti con il c.d. "metodo previsionale"³⁷, dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027), non si debba tener conto delle disposizioni di proroga della maggiorazione del costo del personale ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni, di cui al comma 399.

³⁴ L'articolo 1, comma 400, della legge di bilancio 2025 dispone che nella «*determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovuti:*

a) per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 e per i due successivi si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando il citato articolo 4 del decreto legislativo n. 216 del 2023;

b) per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i due successivi non si tiene conto delle disposizioni di cui al comma 399 del presente articolo».

³⁵ Si veda la relazione illustrativa alla legge di bilancio 2025.

³⁶ Come visto in precedenza, il secondo periodo del comma 7 dell'articolo 4 del Decreto prevede che, nella determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (2025 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), «*si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni del presente articolo».*

³⁷ Si veda la relazione illustrativa alla legge di bilancio 2025.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE VICARIO
Vincenzo Carbone
firmato digitalmente