

Roma, 1 luglio 2024

Circolare n. 154/2024

Oggetto: Tributi – Riforma fiscale – Maggiorazione della deduzione per nuove assunzioni – Decreto interministeriale del Ministero dell’Economia e delle Finanze e del Ministero del Lavoro del 25.6.2024.

Con il decreto indicato in oggetto sono state stabilite le disposizioni attuative dell’art.4 del DLGS n.216/2023 – cd *Attuazione del primo modulo di riforma dell’Irpef* – che, come è noto, è uno dei decreti legislativi di attuazione della legge delega per la riforma fiscale (Legge n.111/2023).

La suddetta norma ha infatti introdotto per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (quindi per l’anno di imposta 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare), ai fini della determinazione del reddito d’impresa, una maggiorazione del 20 per cento del costo del lavoro in deduzione nel caso di assunzione di nuovi dipendenti con contratto a tempo indeterminato rispetto al precedente anno di imposta. È inoltre prevista una ulteriore maggiorazione del 10 per cento (per un totale quindi del 30 per cento) del costo del lavoro in deduzione nel caso in cui i nuovi dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rientrino nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all’Allegato 1 del DLGS n.216/2023 (cioè persone con disabilità, donne con almeno due figli, ex percettori di reddito di cittadinanza, donne vittime di violenza e giovani under 30 ammessi agli incentivi all’occupazione). Sono esclusi da tale agevolazione le imprese in liquidazione ordinaria, ovvero assoggettate a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d’impresa.

L’agevolazione spetta nel caso in cui il numero di lavoratori a tempo indeterminato alla fine del periodo d’imposta successivo al 31 dicembre 2023 superi il numero medio di lavoratori a tempo indeterminato dell’anno precedente; l’incremento occupazionale rileva a condizione che, al termine del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d’imposta precedente.

Ai fini del calcolo dell’incremento occupazionale non rientrano le cessioni di contratto ex art. 1406 c.c., nonché quelle intervenute a seguito di riorganizzazione (ad esempio fusione o scissione) o di trasferimento di azienda, il personale assunto per stabili organizzazioni all’estero, i dipendenti assunti da altre società del gruppo e i lavoratori distaccati all’estero anche se assunti a tempo indeterminato per tutta la durata del distacco. Diversamente rilevano le conversioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato, i soci lavoratori di società cooperative, nonché i lavoratori in somministrazione. Inoltre, è stato precisato che i contratti part-time devono essere considerati in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate.

Relativamente alla determinazione della maggiorazione, il decreto indica cosa deve essere ricompreso nel calcolo del costo del personale effettivamente sostenuto dall'impresa (salario, indennità, oneri sociali da corrispondere agli enti previdenziali e assicurativi), nonché cosa sia escluso (buoni pasto, spese per l'aggiornamento professionale, costi per servizi di vitto e alloggio dei dipendenti in trasferta e costi relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti).

Cristiana Marrone
Responsabile di Area

*Per riferimenti confronta circ.re conf.le n. [7/2024](#)
Allegato uno
S-Gr/s-gr*

© CONFETRA – La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.



Il Ministro dell'Economia e delle Finanze
di concerto con
il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali

Visto l'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, che dispone a favore dei titolari di reddito d'impresa e degli esercenti arti e professioni, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, ai fini della determinazione del reddito, una maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione nel caso di incremento del numero di lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato;

Visto, in particolare, il comma 6 del citato articolo 4 del decreto legislativo n. 216 del 2023, il quale rinvia a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, l'individuazione delle disposizioni di attuazione, con particolare riguardo alla determinazione dei coefficienti di maggiorazione relativi alle categorie di lavoratori svantaggiati, indicate nell'Allegato 1 al suddetto decreto legislativo, in modo da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10 per cento del costo del lavoro sostenuto per dette categorie;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito;

Visto il testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

Visto l'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante disposizioni in materia di versamenti unitari e di compensazione;

Visto il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 recanti, tra le altre, disposizioni in materia di sanzioni tributarie non penali relativamente alle imposte dirette e in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie;



Visto il decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, recante il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155;

Visti gli articoli 2 e 23 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, concernenti l'istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze;

DECRETA

Art. 1

(Definizioni)

1. Ai fini del presente decreto si intende per:

- a) “TUIR” il testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- b) “enti non commerciali residenti” i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. c), del TUIR;
- c) “società controllate” le società di cui al primo comma dell'articolo 2359 del codice civile;
- d) “società collegate” le società di cui al terzo comma dell'articolo 2359 del codice civile;
- e) “gruppo” 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;
- f) “gruppo interno” 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;
- g) “società a controllo congiunto” le società per le quali, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività sociale è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo;
- h) “incremento occupazionale” l'incremento del numero di dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 rispetto al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente;



- i) “incremento occupazionale complessivo” l’incremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, alla fine del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 rispetto al numero dei medesimi dipendenti mediamente occupato nel periodo d’imposta precedente;
- l) “decremento occupazionale complessivo” il decremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, alla fine del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 rispetto al numero dei medesimi dipendenti mediamente occupato nel periodo d’imposta precedente.
- m) incremento occupazionale di gruppo: la somma dell’incremento occupazionale di ciascuna società del gruppo interno;
- n) incremento occupazionale complessivo di gruppo: la somma algebrica dell’incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo di ciascuna società del gruppo interno;
- o) trasferimenti di azienda o rami d’azienda: i trasferimenti di azienda o rami d’azienda avvenuti per effetto di operazioni di riorganizzazione aziendale realizzate mediante fusioni, scissioni, scissioni per scorporo, conferimenti, affitti, nonché le cessioni ovvero per effetto di successione o donazione;
- p) IFRS 2: l’International Financial Reporting Standard (IFRS) 2 Pagamenti basati su azioni di cui al Regolamento (UE) 2018/289 della Commissione del 26 febbraio 2018 che modifica il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio.

Art. 2

(Ambito di applicazione)

1. Il presente decreto contiene le modalità di attuazione dell’articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, che dispone per i titolari di reddito d’impresa e gli esercenti arti e professioni, per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, ai fini della determinazione del reddito, la maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato nonché una ulteriore deduzione in presenza di nuove assunzioni di dipendenti, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, rientranti nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all’Allegato 1 del citato decreto legislativo n. 216 del 2023.



Art. 3

(Ambito soggettivo)

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.

Art. 4

(Incremento occupazionale)

1. La maggiorazione del costo del lavoro spetta per le assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, con contratto in essere al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, se il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo



d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 è superiore al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo d'imposta precedente.

2. L'incremento occupazionale di cui al comma 1 non rileva 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, è inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

3. Ai fini della determinazione delle nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato di cui al comma 1, nonché del calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, fermo restando il rispetto della condizione di cui al comma 2:

- a) non rilevano i lavoratori dipendenti, ad 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 trasferimenti 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; in caso contrario, detti lavoratori dipendenti riducono l'incremento occupazionale. Le disposizioni di cui alla presente lettera valgono, altresì, in caso di assegnazione dei lavoratori dipendenti alla stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato italiano che hanno svolto precedentemente l'attività presso la casa madre ovvero di subentro nella gestione di un servizio pubblico;
- b) 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 sia per il dante causa sia per l'avente causa in proporzione alla durata del rapporto di lavoro;
- c) non si tiene conto del personale assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente, anche in regime di esenzione degli utili e delle perdite di cui all'articolo 168-ter del TUIR; si applicano le disposizioni della lettera b) nel caso di assegnazione dei lavoratori dipendenti alla stabile organizzazione localizzata all'estero che hanno svolto precedentemente l'attività presso la casa madre residente;
- d) non si tiene conto dei dipendenti assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato precedentemente in forza ad altra società del gruppo e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima sia interrotto a decorrere dal 30 dicembre 2023;
- e) 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;
- f) i soci lavoratori di società cooperative sono assimilati ai lavoratori dipendenti;



g) 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.

4. Ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale, dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, l'impresa distaccataria non tiene conto dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato in distacco. L'impresa distaccante non tiene conto 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 al momento in cui sono cessati gli effetti dello stesso.

5. Fermo restando che i requisiti riguardanti la tipologia del contratto di lavoro sono identificati sulla base del rapporto con il somministratore, 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.

6. Ai fini dei commi 1 e 2 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.

7. Alle società del gruppo interno, la maggiorazione del costo del lavoro spetta, nei limiti di quanto indicato nei precedenti commi, se le condizioni di cui ai commi 1 e 2 sono rispettate anche con riferimento all'incremento occupazionale di gruppo e all'incremento occupazionale complessivo di gruppo; a tal fine:

- 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.

Art. 5

(Determinazione della maggiorazione)

1. Ai fini della determinazione della maggiorazione, il costo da assumere è pari al minor importo tra quello effettivamente riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9, del codice civile, e l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle



medesime voci, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023. I soggetti che non adottano lo schema di conto economico ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile assumono le corrispondenti voci del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nelle suddette voci di cui al primo comma, lettera B), numero 9) dell'articolo 2425 del codice civile. I predetti costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito.

2. Il costo del personale da assumere ai fini del beneficio, determinato ai sensi del comma 1, è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20 per cento.

3. Il costo del personale da assumere ai fini del beneficio, determinato ai sensi del comma 1, è incrementato di un ulteriore 10 per cento in relazione alle nuove assunzioni a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela, individuate nell'Allegato 1 al decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216.

4. Qualora l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, in presenza di entrambe le categorie di lavoratori di cui ai commi 2 e 3, il costo da assumere, ai fini della maggiorazione, è ripartito tra le due categorie proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

5. Il costo riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9, del Codice civile è determinato analiticamente sulla base delle predette unità di personale.

6. Nel caso di conversione di contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato, il costo da assumere ai fini del beneficio è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data della conversione.

7. Ai fini del calcolo della maggiorazione, non si considerano inclusi nel costo complessivo del personale:

- a) relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 nonché a quello successivo, il costo relativo ai dipendenti di cui alla lettera a) del comma 3 dell'articolo 4;
- b) gli oneri rilevati nel conto economico, in applicazione del principio contabile internazionale IFRS 2;
- c) gli accantonamenti rilevati nelle voci di cui all'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9, lettere a) ed e), del Codice civile.

8. Ogni soggetto appartenente al gruppo interno determina la maggiorazione del costo, qualora spettante ai sensi dell'articolo 4, riducendo quello da assumere ai sensi del comma 1 ai fini della maggiorazione, di un ammontare pari al prodotto tra il minore importo del costo riferibile ai suoi nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del suo personale e il rapporto tra



il decremento occupazionale complessivo verificatosi nelle società del gruppo interno e l'incremento occupazionale complessivo verificatosi nelle società a cui spetta la maggiorazione del costo.

9. Per gli enti non commerciali residenti la maggiorazione del costo per il personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegato sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

10. 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 personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegato sia nell'attività il cui reddito è determinato in modo non analitico che nell'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Art. 6

(Controlli)

1. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Roma,

Il Ministro dell'economia
e delle finanze

Firmato digitalmente da

Giancarlo Giorgetti

2024-06-25 09:58:38 +0200

Il Ministro del lavoro
e delle politiche sociali



Firmato digitalmente da
CALDERONE MARINA ELVIRA
C=IT
O=MINISTERO DEL LAVORO E
DELLE POLITICHE SOCIALI

