

CIRCOLARE n. 24 del 28 gennaio 2025

Prot. n. 56 FF/mr

OGGETTO: **Circolare dell'Agazia delle Entrate n. 1, del 20 gennaio 2025 - Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni anno 2025**

Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni anno 2025

- il beneficio per le nuove assunzioni è fruibile da parte dei soggetti passivi IRES, delle società di persone e delle imprese individuali;
- devono sussistere contemporaneamente:
 1. un incremento occupazionale (il numero dei dipendenti a tempo indeterminato sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente);
 2. un incremento occupazionale complessivo (il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, non deve risultare inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta).

Con la circolare dell'Agazia delle Entrate in esame, a seguito del rinnovo per i periodi d'imposta 2025 – 2027 della maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni da parte della Legge di Bilancio 2025 (Circolare FIPE n. /2025), sono fornite indicazioni in merito all'applicazione della suddetta disposizione.

Ambito soggettivo

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;
- le società di persone ed equiparate di cui all'articolo 5 del TUIR
- 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.

i datori di lavoro titolari di redditi che non sono classificabili né come reddito d'impresa né come reddito di lavoro autonomo abituale non possono fruire dell'agevolazione in esame.

Definita la natura del reddito del datore di lavoro, deve sussistere un periodo minimo in cui l'attività d'impresa o professionale sia stata effettivamente esercitata prima del periodo agevolato. Le attività economiche o professionali devono trovarsi in una situazione di normale operatività. 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 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 2023.

Possono 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 giorni. 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. 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 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.

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. Tale esclusione decorre dall'inizio della procedura.

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 (art. 1, commi 54 e seguenti, L. n.n. 190/2014), non sono ammessi al beneficio in esame.

Presupposti oggettivi: incremento occupazionale e incremento occupazionale complessivo

Il quadro normativo di riferimento richiede di effettuare una duplice verifica circa la sussistenza:

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

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. L'incremento occupazionale deve essere 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), 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.

Tale ulteriore condizione, (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, 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).

Determinazione dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo

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).

Gruppi

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'operatività dell'agevolazione è circoscritta alle società appartenenti al c.d. "gruppo interno", 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 interno.

A tal fine, è richiesto 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.

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

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.

Determinazione della maggiorazione

Il Decreto stabilisce i criteri di determinazione del costo riferibile all'incremento occupazionale, oggetto di maggiorazione del 20 %, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Detto costo è pari al 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 civile e l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle medesime voci, relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Per calcolare la maggiorazione occorre fare riferimento al dato contabile delle predette voci. 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 adopter²³, devono comunque tener conto delle componenti del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nella citata lettera B), n. 9), del conto economico.

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 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’art 66 del TUIR 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.

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 54 del TUIR, l’imputazione dei costi del personale segue, pertanto, il criterio di cassa, salve le espresse deroghe previste dai predetti regimi. 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– 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.

Ai fini del calcolo della maggiorazione, non concorrono alla determinazione del costo complessivo del personale i seguenti importi:

- a) il costo relativo ai dipendenti 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, 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 civile.

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 una maggiorazione totale del 30%), in relazione alle nuove assunzioni a tempo indeterminato di dipendenti ricompresi in ciascuna delle categorie di cui all’Allegato 1 del Decreto.

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.

3.2 Determinazione della maggiorazione per il “gruppo interno”

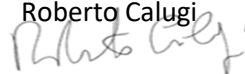
Per quanto riguarda il gruppo interno, ogni soggetto appartenente allo stesso determina il beneficio riducendo il costo da assumere ai fini della maggiorazione di un importo pari al prodotto tra (i) il minor costo tra quello effettivo riferibile ai nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del 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 costo.

Rinviando alla lettura dell'allegato, la Federazione rimane a disposizione per ogni chiarimento.

Distinti saluti.

IL DIRETTORE GENERALE

Roberto Calugi



Allegato

Circolari correlate Circolare FIPE n. 4/2024 Circolare FIPE n. 107/2024	Collegamenti esterni https://www.agenziaentrate.gov.it/	Parole chiave assunzioni; deduzioni; incremento occupazionale
--	--	--