



**MAZZON s.r.l.**

Centro Elaborazione Dati

# “Super deduzione” per nuove assunzioni - Riepilogo della disciplina e dei chiarimenti

## 1 PREMESSA

L'art. 4 del DLgs. 30.12.2023 n. 216 (c.d. DLgs. “Riforma IRPEF-IRES”) ha introdotto, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (periodo d'imposta 2024 per i soggetti “solari”), una maggiorazione, ai fini della determinazione del reddito, del costo incrementale del lavoro per le nuove assunzioni a tempo indeterminato.

Si tratta, quindi, di una “super deduzione” per le nuove assunzioni, riconosciuta in presenza di determinate condizioni.

### ***Legge delega per la riforma fiscale***

L'agevolazione:

- dà attuazione all'art. 6 co. 1 lett. b) della L. 9.8.2023 n. 111 (legge delega per la riforma fiscale);
- è prevista in attesa della completa attuazione della c.d. “mini IRES” e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici.

### ***Disposizioni attuative***

Con il DM 25.6.2024 sono state stabilite le relative disposizioni attuative.

### ***Proroga per il 2025, 2026 e 2027 - Novità della legge di bilancio 2025***

L'art. 1 co. 399 - 400 della L. 30.12.2024 n. 207 (legge di bilancio 2025) ha prorogato l'agevolazione per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 e per i due successivi (periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, per i soggetti “solari”).

Le disposizioni dell'art. 4 del DLgs. 216/2023 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.

L'agevolazione 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.

Tale adeguamento temporale deve essere effettuato anche con riferimento alla sussistenza degli altri requisiti richiesti dalla normativa (ad esempio, ai fini della verifica dell'“anzianità” dell'attività aziendale o professionale).

### **Chiarimenti ufficiali**

Con la circ. 20.1.2025 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti relativi all'agevolazione.

### **Novità del “DL fiscale”**

L'art. 3 del DL 17.6.2025 n. 84 (c.d. “DL fiscale”)<sup>1</sup>, modificando l'art. 4 co. 2 del DLgs. 216/2023, ha escluso dal perimetro del gruppo le società collegate, ai fini della determinazione dell'incremento occupazionale.

Viene inoltre stabilito che tale modifica si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (dal periodo d'imposta 2024 per i soggetti “solari”), quindi con la stessa decorrenza dell'agevolazione in esame.

## **2 SOGGETTI BENEFICIARI**

Possono beneficiare della “super deduzione”:

- i titolari di reddito d'impresa;
- gli esercenti arti e professioni.

### **2.1 TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA**

Con riferimento ai titolari di reddito d'impresa, possono fruire dell'agevolazione<sup>2</sup>:

- i soggetti di cui all'art. 73 co. 1 lett. a) e b) del TUIR;
- i soggetti di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR, con riferimento alle nuove assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale;
- le società e gli enti non residenti di cui all'art. 73 co. 1 lett. d) del TUIR, con riferimento alle nuove assunzioni relative all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione;
- le imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali;
- le società di persone ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR.

Attingendo anche ai chiarimenti formulati in passato dall'Agenzia delle Entrate con riferimento ai titolari di reddito d'impresa in relazione ad altre agevolazioni<sup>3</sup>, sarebbero quindi ammessi all'incentivo:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;

---

<sup>1</sup> Pubblicato sulla G.U. 17.6.2025 n. 138 e in vigore dal 18.6.2025.

<sup>2</sup> Art. 3 co. 1 del DM 25.6.2024 e Relazione illustrativa al DM 25.6.2024. Cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1, § 1.

<sup>3</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.10.2009 n. 44 (§ 1), relativa alla c.d. “Tremonti-fer”.

- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata;
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

### **Enti non commerciali**

Per gli enti non commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR, l'agevolazione opera esclusivamente per le nuove assunzioni di lavoratori impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale, a condizione che risultino da separata evidenza contabile.

In caso di personale impiegato sia nell'attività istituzionale che in quella commerciale, la maggiorazione 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.

## **2.2 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI**

La "super deduzione" è riconosciuta anche agli esercenti arti e professioni che svolgono attività di lavoro autonomo anche in forma associata, che determinano il reddito ai sensi degli artt. 54 - 54-*septies* del TUIR<sup>4</sup>.

L'agevolazione potrebbe quindi essere applicata alle:

- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo;
- associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche ai sensi dell'art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR.

### **Società tra professionisti**

Possono beneficiare della super deduzione in esame anche le società tra professionisti (c.d. "STP") sia che siano titolari di reddito d'impresa, sia che siano titolari di reddito di lavoro autonomo<sup>5</sup>.

## **2.3 ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ PER 365 GIORNI**

Per fruire dell'agevolazione, i soggetti devono aver esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (periodo d'imposta 2023 per i soggetti "solari") per almeno 365 giorni (o 366 giorni antecedenti se il periodo d'imposta "non solare" include il 29.2.2024).

In altri termini, i soggetti "solari" devono aver effettivamente esercitato l'attività nei 365 giorni antecedenti l'1.1.2024; sono quindi escluse le imprese costituite dal 2.1.2023.

Nella sostanza, deve sussistere un periodo minimo in cui l'attività d'impresa o professionale sia stata effettivamente esercitata prima del periodo agevolato (anche con riferimento ai periodi oggetto di proroga).

---

<sup>4</sup> Art. 3 co. 1 del DM 25.6.2024. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 20.1.2025 n. 1 (§ 2), il richiamo ai commi da 1 a 6-*bis* dell'art. 54 del TUIR è riferito alla versione del TUIR in vigore prima delle modifiche recate dal DLgs. 13.12.2024 n. 192; con l'entrata in vigore di tale DLgs. occorre far riferimento alle previsioni di cui agli artt. 54 - 54-*septies* del TUIR.

<sup>5</sup> Come confermato dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in relazione ad altre agevolazioni (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 23.7.2021 n. 9, § 1.1, e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 16.9.2021 n. 600).

A tal fine rileva, in linea generale, la data di inizio attività indicata nel modello AA7/10 o AA9/12 o, se successiva, quella di effettivo inizio dell'attività d'impresa desumibile dagli elementi atti a dimostrare l'esercizio della predetta attività<sup>6</sup>.

## 2.4 SOGGETTI ESCLUSI

Non possono accedere all'incentivo fiscale:

- gli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR, non essendo titolari di reddito d'impresa;
- le imprese in liquidazione ordinaria, nonché le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa;
- i soggetti in regime forfetario.

### ***Soggetti che svolgono parzialmente attività che non determinano il reddito in modo analitico***

In merito a tale ultimo punto, l'art. 3 co. 5 del DM 25.6.2024 ha disposto che 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.

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. 5 co. 10 del DM 25.6.2024).

## 3 CONDIZIONI PER ACCEDERE ALL'AGEVOLAZIONE

Per accedere all'agevolazione, è richiesto che<sup>7</sup>:

- nel periodo di riferimento agevolato (es. 2024) siano assunti nuovi dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
- il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo di riferimento agevolato (es. 2024) sia superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel periodo precedente (es. 2023), al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate (non più anche in società collegate, per effetto dell'art. 3 del DL 17.6.2025 n. 84)<sup>8</sup> o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto (c.d. "incremento occupazionale")<sup>9</sup>;
- il numero complessivo di dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) alla fine del periodo di riferimento agevolato (es. 2024) sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo precedente (es. 2023), senza considerare i decrementi infragruppo (c.d. "incremento occupazionale complessivo").

---

<sup>6</sup> Cfr. Relazione illustrativa al DM 25.6.2024 e circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1, § 2.

<sup>7</sup> Art. 4 del DLgs. 216/2023.

<sup>8</sup> Si veda il successivo § 3.6. Si ricorda che le modifiche apportate dall'art. 3 del DL 17.6.2025 n. 84 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (quindi dal periodo d'imposta 2024 per i soggetti "salariali").

<sup>9</sup> In considerazione della finalità del beneficio in esame che mira a stimolare gli investimenti in capitale umano mediante assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti, sono incluse tra i decrementi anche le ipotesi di interruzione del contratto di lavoro fisiologiche, quali, ad esempio, il pensionamento (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1, § 2.1). In tal caso, infatti, le assunzioni operate rientrano nell'ordinario *turn over* delle risorse attive, confermando che la scelta dell'imprenditore non è stimolata dalla presenza dell'agevolazione (cfr. Relazione illustrativa al DM 25.6.2024).

### 3.1 ASSUNZIONI A TEMPO INDETERMINATO

Condizione preliminare per accedere all'incentivo fiscale è l'assunzione:

- nel periodo d'imposta agevolato di riferimento (quindi per i soggetti "solari", rispettivamente, il 2024, 2025, 2026 o 2027);
- di lavoratori dipendenti con contratti a tempo indeterminato, sia a tempo pieno che parziale non essendo previsti particolari vincoli.

Non dà quindi diritto all'agevolazione il personale assunto con altre forme contrattuali (es. dipendenti a tempo determinato).

#### 3.1.1 Rilevanza della forma contrattuale

In merito all'assunzione di lavoratori a tempo indeterminato rilevanti, occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'art. 1 del DLgs. 81/2015 (assumendo rilevanza quindi anche il contratto di apprendistato)<sup>10</sup>.

#### 3.1.2 Contratto in essere al 31 dicembre del periodo di riferimento

In base all'art. 4 co. 1 del DM 25.6.2024, 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 di riferimento (es., per i soggetti "solari", per il 2024 al 31.12.2024 e per il 2025 al 31.12.2025).

### 3.2 REGOLE PER LA DETERMINAZIONE DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Il DM 25.6.2024 ha disposto che:

- rileva la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuata nel periodo di riferimento agevolato;
- i lavoratori *part time* rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale;
- rilevano per l'impresa utilizzatrice i dipendenti con contratto di somministrazione, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro;
- i soci lavoratori di cooperative sono considerati assimilati ai lavoratori dipendenti;
- non rilevano i dipendenti assunti precedentemente in forza ad altra società del gruppo e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima sia interrotto a decorrere dal 30.12.2023;
- non rileva il personale assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente.

### 3.3 CALCOLO DELLA MEDIA OCCUPAZIONALE

L'art. 4 co. 6 del DM 25.6.2024 definisce le regole per il calcolo della media occupazionale. Nello specifico, viene previsto che il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato e il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, mediamente occupati, nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, è costituito dalla somma dei rapporti tra:

- il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente;
- e 365 (o 366 giorni se tale periodo d'imposta include il 29.2.2024).

### 3.4 ESEMPLIFICAZIONI

La circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1 (§ 2) ha fornito alcune esemplificazioni in merito al calcolo della media occupazionale e alla verifica dell'incremento occupazionale.

---

<sup>10</sup> Cfr. Relazione illustrativa al DM 25.6.2024 e circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1, § 2.

Considerando un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che nel corso del 2023 ha due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato con contratto a tempo pieno, di cui uno impiegato per 365 giorni e l'altro per soli 180 giorni, causa dimissioni, ai fini della determinazione della media occupazionale occorre effettuare il seguente calcolo:  $365/365 + 180/365 = 1,49$ .

Ai fini della verifica dell'incremento occupazionale, tale valore (1,49) deve essere confrontato con il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del 2024. Nell'ipotesi in cui, ad esempio, nel periodo agevolato siano stati 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 (31.12.2024) il numero dei lavoratori a tempo indeterminato in organico è pari a 3, maggiore di 1,49. Una volta verificato l'incremento occupazionale, occorre stabilire se vi sia anche l'incremento occupazionale complessivo.

Supponendo che la stessa impresa del precedente esempio nel corso del 2023, oltre ai due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (di cui uno dimessosi dopo 180 giorni), abbia in organico anche un dipendente impiegato con contratto a tempo determinato per soli 90 giorni (a decorrere dall'1.6.2023), 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, tale valore (1,74) deve essere confrontato con il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato e determinato al 31.12.2024. Nell'ipotesi sopra indicata, in cui nel periodo agevolato siano stati 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.

### 3.5 OPERAZIONI STRAORDINARIE

Non rilevano i lavoratori dipendenti i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimento di azienda o rami d'azienda per effetto di operazioni straordinarie (es. fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni, affitti) o di cessione dei contratti di lavoro ai sensi dell'art. 1406 c.c., sempre che il contratto sia in essere al termine del periodo di riferimento agevolato.

In tali casi, quindi, i dipendenti non rilevano né per il *dante causa* (per il periodo d'imposta agevolato e per quello precedente) né per l'*avente causa* (cfr. relazione illustrativa al DM 25.6.2024).

Tale sterilizzazione viene meno per l'*avente causa* qualora il contratto di lavoro non sia in essere al termine del periodo agevolato.

Viene altresì disposto che, nei suddetti casi, i dipendenti assunti a tempo indeterminato nel periodo agevolato rilevano sia per il *dante causa* che per l'*avente causa* in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

### 3.6 GRUPPI

L'art. 4 co. 7 del DM 25.6.2024 dispone che le società appartenenti ad un gruppo interno devono verificare le condizioni dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo con riferimento al gruppo interno complessivamente considerato<sup>11</sup>. Occorre quindi verificare:

---

<sup>11</sup> Secondo l'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'applicazione della normativa in commento, nel perimetro di gruppo devono essere incluse anche (circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1, § 2.2):

- 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;

- l'incremento occupazionale di gruppo, dato dalla somma dell'incremento occupazionale di ciascuna società del gruppo interno;
- l'incremento occupazionale complessivo di gruppo, dato dalla somma algebrica dell'incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo di ciascuna società del gruppo interno.

La Relazione illustrativa al DM ha inoltre precisato che, anche ai fini della verifica dell'incremento occupazionale in capo al gruppo nel suo complesso, non rilevano i dipendenti i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimenti di aziende.

#### **Società collegate e a controllo congiunto - Esclusione**

L'art. 3 del DL 17.6.2025 n. 84, modificando l'art. 4 co. 2 del DLgs. 216/2023, per ragioni di semplificazione, ha escluso dal perimetro del gruppo le società collegate, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (quindi dal periodo d'imposta 2024 per i soggetti "solari"). In considerazione della circostanza che il DM 25.6.2024, in relazione al meccanismo applicativo del beneficio nei gruppi, equipara le società collegate a quelle a controllo congiunto, la Relazione illustrativa al DL 84/2025 ritiene, per le stesse ragioni di semplificazione, che l'esclusione dal perimetro del gruppo delle società collegate si estende inevitabilmente anche alle società o altri enti a controllo congiunto.

## **4 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE**

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

### **4.1 COSTO RILEVANTE**

In presenza di incremento occupazionale, il costo da assumere come base di calcolo dell'agevolazione è pari al minore tra:

- l'importo effettivamente riferibile ai nuovi assunti (voce B.9 del Conto economico, come definito dall'OIC 12);
- l'incremento complessivo del costo del personale dipendente, incluso quello a tempo determinato (voce B.9 del Conto economico), del periodo di riferimento agevolato rispetto a quello relativo al precedente.

Ad esempio, si ipotizzi che una srl abbia assunto nel 2024 dipendenti a tempo indeterminato sostenendo un costo pari a 100.000,00 euro e che il costo del personale dipendente nel Conto economico del 2024 ecceda quello del 2023 per 150.000,00 euro.

In tal caso, il costo rilevante ai fini della "super deduzione" è il minore importo tra i due, vale a dire 100.000,00 euro.

#### **4.1.1 Rilevanza della voce B.9 di Conto economico**

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 20.1.2025 n. 1 (§ 3), ha chiarito che a tal fine occorre considerare, nello specifico, le seguenti voci di bilancio:

- B.9 a) salari e stipendi;
- B.9 b) oneri sociali;
- B.9 c) trattamento di fine rapporto;

- 
- 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.

- B.9 d) trattamento di quiescenza e simili;
- B.9 e) altri costi.

Rilevano quindi le spese per il personale indicate nella voce B.9 di Conto economico, come previsto dall'OIC 12. Nello specifico, secondo l'OIC 12 (§ 66 - 77), sono compresi in tale voce:

- i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente, nonché le indennità;
- gli oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e assicurativi;
- l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il TFR maturato;
- gli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne;
- tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sotto-voci o nelle voci B.6, B.7 o B.8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B.14. Si tratta, a titolo esemplificativo e non esaustivo, dei seguenti: indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo; quote associative versate a favore dei dipendenti; borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari; oneri di utilità sociale che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

Sono invece esclusi, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, 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 dei dipendenti in trasferta, nonché gli oneri relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti<sup>12</sup>.

#### ***Soggetti che non adottano lo schema di Conto economico di cui all'art. 2425 c.c.***

Per espressa disposizione, i soggetti che non adottano lo schema di Conto economico di cui all'art. 2425 c.c. (come, ad esempio, le imprese IAS *adopter*, le imprese assicurative o gli intermediari finanziari di cui al DLgs. 136/2015) devono comunque tener conto delle componenti del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nella voce B.9.

Il medesimo criterio riguarda anche gli esercenti arti e professioni<sup>13</sup>.

#### **4.1.2 Modalità di imputazione dei costi**

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente.

Ad esempio, per gli esercenti arti e professioni rileva il principio di cassa<sup>14</sup>.

## **4.2 MISURA DELLA "SUPER DEDUZIONE"**

La maggiorazione del costo come sopra determinato è pari:

- al 20%;
- al 30%, in caso di lavoratori meritevoli di maggior tutela.

<sup>12</sup> Cfr. la Relazione illustrativa al DM 25.6.2024 e circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1 (§ 3).

<sup>13</sup> Così la circ. Agenzia delle Entrate 1/2025 (§ 3).

<sup>14</sup> Secondo la Relazione illustrativa al DM 25.6.2024 e la circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1 (§ 3), rilevarebbe il principio di cassa anche per i soggetti in contabilità semplificata, salvo le espresse deroghe previste. Tuttavia, in base alla circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2017 n. 11, il costo del personale dipendente per le imprese in contabilità semplificata viene dedotto, in deroga al criterio di cassa, secondo il principio di competenza.

#### 4.2.1 Maggiorazione “generale”

La maggiorazione è pari, in linea generale, al 20%.

Si ipotizzi che Alfa srl:

- abbia assunto nel 2024 dipendenti a tempo indeterminato sostenendo un costo pari a 100.000,00 euro;
- il costo del personale dipendente nella voce B.9 di Conto economico del 2024 ecceda quello del 2023 per 120.000,00 euro.

In tal caso, il costo rilevante ai fini del calcolo della “super deduzione” è il minore importo tra i due, vale a dire 100.000,00 euro.

La super deduzione (20%) è quindi pari a 20.000,00 euro.

#### 4.2.2 Maggiorazione per lavoratori meritevoli di maggior tutela

Nell’ambito delle nuove assunzioni sono privilegiate particolari categorie di dipendenti, elencate nell’Allegato 1 al DLgs. 216/2023.

Si tratta, ad esempio, di:

- lavoratori molto svantaggiati;
- persone con disabilità;
- donne con almeno due figli minori;
- giovani ammessi all’incentivo all’occupazione;
- soggetti che beneficiavano del reddito di cittadinanza.

Laddove il nuovo assunto rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, secondo quanto previsto dal DM 25.6.2024, il costo del personale, come sopra determinato, è maggiorato di un ulteriore 10%; in tal caso, la maggiorazione sarà quindi pari al 30% (cfr. relazione illustrativa al DM).

#### ***Presenza di entrambe le categorie di lavoratori***

Nel caso in cui l’incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti, in presenza di entrambe le categorie di lavoratori (con maggiorazione quindi del 20% e del 30%) il costo da assumere ai fini della maggiorazione va ripartito tra le due categorie proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

A fini esplicativi, la circ. Agenzia delle Entrate 20.1.2025 n. 1 (§ 3.1) riporta la seguente esemplificazione<sup>15</sup>.

Si considerino i seguenti dati:

- nuove assunzioni categoria lavoratori con coefficiente di maggiorazione del 20%, costo effettivo 1.000.000 di euro;
- nuove assunzioni categorie di lavoratori con coefficiente di maggiorazione del 30% (20 + 10), costo effettivo 600.000 euro;
- il costo effettivo delle nuove assunzioni è pari a 1.600.000 euro (1.000.000 + 600.000);
- l’incremento del costo complessivo del personale dipendente è pari a 1.200.000 euro.

In tal caso, il costo effettivo del personale su cui calcolare la maggiorazione per ciascuna categoria di lavoratori deve essere ridotto proporzionalmente in base al rapporto esistente tra il costo effettivo totale (1.600.000 euro) delle 2 categorie:

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

---

<sup>15</sup> In sostanza analoga a quella riportata nella Relazione illustrativa al citato DM.

Le suddette percentuali consentono di ripartire proporzionalmente l'incremento del costo del personale dipendente (1.200.000 euro) che è l'importo a cui, in questo caso, si applica la maggiorazione del 20% e del 30%:

- $1.200.000 \times 62,5\% = 750.000$ , a cui si applica la maggiorazione del 20%;
- $1.200.000 \times 37,5\% = 450.000$ , a cui si applica la maggiorazione del 30%.

In tal caso la super deduzione è quindi pari a:

- $750.000 \times 20\% = 150.000$  euro;
- $450.000 \times 30\% = 135.000$  euro.

#### **4.2.3 Enti non commerciali**

Per quanto concerne la spettanza del beneficio in relazione agli enti non commerciali residenti, gli stessi fruiscono della maggiorazione limitatamente alle assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale.

Come stabilito dall'art. 5 co. 9 del DM 25.6.2024, 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.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 20.1.2025 n. 1 (§ 3.3), riporta un esempio di calcolo con riguardo a tale fattispecie.

Si supponga che un ente di cui all'art. 73 co. 1 lett. 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 20.000,00 euro;
- l'incremento del costo complessivo del personale sia pari a 25.000,00 euro;
- l'ammontare dei ricavi e dei proventi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale sia pari a 100.000,00 euro;
- 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 500.000,00 euro;
- il personale di nuova assunzione non appartenga alle categorie di cui all'Allegato 1 del decreto.

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 ( $100.000,00 \text{ euro} / 500.000,00 \text{ euro} = 0,2$ ).

Nel caso di specie, il costo effettivo riferibile ai nuovi assunti (20.000,00 euro, vale a dire il minor importo tra il costo effettivo dei nuovi assunti a tempo indeterminato, pari a 20.000,00 euro, e l'incremento del costo complessivo del personale, pari a 25.000,00 euro) è, pertanto, moltiplicato per il suddetto rapporto (0,2).

Il costo, così rideterminato (4.000,00 euro), è poi moltiplicato per la percentuale di maggiorazione (20%).

## **5 UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE NEL MODELLO REDDITI**

L'agevolazione si sostanzia in una variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa (non anche ai fini IRAP).

Pertanto, occorre operare una variazione in diminuzione nel modello REDDITI.

## **Modello REDDITI 2025**

La “super deduzione” per nuove assunzioni relativamente al periodo d’imposta 2024 (soggetti “solari”) va indicata nel modello REDDITI 2025. Nello specifico, l’agevolazione va indicata:

- nel quadro RF, tra le “Altre variazioni in diminuzione”, al rigo RF55, con il codice 66 (maggiorazione del 20%) e 67 (maggiorazione del 30%);
- nel quadro RG, tra gli “Altri componenti negativi”, al rigo RG22, con il codice 53 (maggiorazione del 20%) e 54 (maggiorazione del 30%);
- nel quadro RE, al rigo RE11, compilando le colonne 1 e 3 per la maggiorazione del 20% e le colonne 2 e 3 per la maggiorazione del 30%.

## **6 ACCONTI**

Per effetto del combinato disposto dell’art. 4 co. 7 del DLgs. 216/2023 e dell’art. 1 co. 400 della L. 207/2024, sono definiti i criteri di determinazione degli acconti IRPEF/IRES dovuti, prevedendo, in sostanza, l’irrelevanza dell’agevolazione in esame prevista per il 2024 e prorogata per il 2025, 2026 e 2027.

### **6.1 ACCONTI CON IL METODO STORICO**

Ai sensi dell’art. 4 co. 7 del DLgs. 216/2023, nella determinazione dell’acconto per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 (2025 per i soggetti “solari”) si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni agevolative in esame.

L’art. 1 co. 400 della L. 207/2024 stabilisce che per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 e per i due successivi (quindi 2026, 2027 e 2028 per i soggetti “solari”) si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando l’art. 4 del DLgs. 216/2023 (per il calcolo con il metodo storico).

In altri termini, le imprese e i professionisti non potranno tenere conto della super deduzione 2024 nella determinazione degli acconti IRES e IRPEF relativi al 2025 calcolati con il metodo storico.

### **6.2 ACCONTI CON IL METODO PREVISIONALE**

L’art. 1 co. 400 della L. 207/2024 ha previsto che, nella determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovuti, per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2024 e per i due successivi (quindi 2025, 2026 e 2027 per i soggetti “solari”) non si tiene conto della disposizione di proroga della maggiorazione in esame.

In altri termini, le imprese e i professionisti non potranno tenere conto della super deduzione 2025 nella determinazione degli acconti IRES e IRPEF relativi al 2025 calcolati con il metodo previsionale.

## **7 RAPPORTI CON L’IRES PREMIALE**

Assonime, nella circ. 27.2.2025 n. 3, ha rilevato che la legge di bilancio 2025, oltre a estendere l’ambito temporale di applicazione della super deduzione per nuove assunzioni, ha compiuto un ulteriore passo verso la riforma del sistema di imposizione fiscale introducendo, per il solo periodo d’imposta 2025, una disciplina che riconosce alle imprese un’immediata riduzione dell’aliquota IRES subordinatamente a talune condizioni, tra le quali, per l’appunto, un incremento occupazionale secondo certi parametri minimi e l’effettuazione di investimenti qualificati.

L’incentivo in esame, pertanto, per il periodo d’imposta 2025 “convive” con l’IRES premiale.