

A tutti i Clienti
Loro sedi

Oggetto:

OPERATIVA LA MAXI DEDUZIONE 2024 PER I NUOVI DIPENDENTI

Riferimenti:

- **Art. 6, comma 1, lett. a) e b), Legge n. 111/2023**
- **Art. 4, D.Lgs. n. 216/2023**
- **Decreto MEF 25.6.2024**

Recentemente il MEF ha emanato le disposizioni attuative della maxi deduzione prevista a favore delle imprese / lavoratori autonomi che nel 2024 effettuano nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato.

L'agevolazione, che consiste nella maggiorazione del 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale, spetta a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024 risulti superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023.

Sono previste specifiche limitazioni in presenza di operazioni straordinarie e di soggetti appartenenti ad un gruppo di società.



**consulenza tributaria
e aziendale**

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0376 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

Al fine di incentivare le imprese ad investire in nuova forza lavoro, l'art. 4, D.Lgs. n. 216/2023 emanato a parziale attuazione della Riforma fiscale, **limitatamente** al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (**2024** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), **a favore dei soggetti IRPEF / IRES** titolari di reddito d'impresa / lavoro autonomo riconosce una maggiorazione (c.d. "maxi deduzione") del costo deducibile in presenza di **nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato**.

In particolare 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**.

Di fatto, relativamente a tale costo la deduzione passa dal 100% al 120%. Qualora i nuovi assunti rientrino tra i soggetti meritevoli di maggiore tutela, è prevista un'ulteriore deduzione del 10% (la maggiorazione è, pertanto, complessivamente pari al 30%).

Recentemente, con il Decreto 25.6.2024 il MEF ha emanato le disposizioni attuative della maxi deduzione in esame. In particolare:

- è stato maggiormente circoscritto l'ambito soggettivo;
- sono state individuate le modalità di determinazione dell'incremento occupazionale in presenza di operazioni straordinarie;
- sono stati puntualmente individuati i componenti rilevanti del predetto costo del personale.



Come specificato nella Relazione illustrativa al Decreto, per individuare i dipendenti a tempo indeterminato è **necessario avere riguardo alla "forma contrattuale"** di cui al D.Lgs. n. 81/2015 nonché *"a tutte quelle **assimilabili**, sulla base della disciplina giurislavoristica"*.

Così, ad esempio, rientrano in tale categoria anche i lavoratori con contratto di apprendistato, considerato che tale tipologia contrattuale *"costituisce di regola un contratto a tempo indeterminato"*. Non assume rilevanza il fatto che *"si sia in presenza di lavoratori che producono reddito di lavoro dipendente o assimilati"* come disposto dal TUIR.

AMBITO SOGGETTIVO

SOGGETTI INTERESSATI

Come specificato nel Decreto 25.6.2024 e nella citata Relazione illustrativa, possono beneficiare della maggiorazione i seguenti soggetti:

- società / enti residenti in Italia ex art. 73, comma 1, lett. a) e b), TUIR (**spa, sapa, srl**, società cooperative e di mutua assicurazione, società europee / cooperative europee), Enti pubblici e privati, trust aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- **enti non commerciali** e altri soggetti ex art. 73, comma 1, lett. c), TUIR, *"limitatamente ai nuovi assunti [a tempo indeterminato] utilizzati nell'esercizio dell'attività commerciale"*, a condizione che *"risultino da separata evidenza contabile"*.



In presenza di dipendenti impiegati promiscuamente nell'attività commerciale e nell'attività istituzionale, è necessario parametrare le ore destinate all'attività commerciale in base ai dati e prospetti desunti dalla contabilità interna, al fine del riconoscimento della maggiorazione *"nella misura prettamente inerente alle attività commerciali svolte"*,

- **soggetti non residenti** ex art. 73, comma 1, lett. d), TUIR relativamente all'attività commerciale esercitata in Italia tramite una **stabile organizzazione**;



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

- **imprese individuali** (comprese **imprese familiari e aziende coniugali**);
- società di persone (**snc, sas**) e soggetti equiparati ex art. 5, TUIR;
- **lavoratori autonomi**, esercenti l'attività anche in forma di associazione professionale / società semplice.

Esercizio dell'attività per almeno 365 giorni

L'agevolazione è riconosciuta ai titolari di reddito d'impresa / lavoro autonomo a condizione che, come stabilito dal Decreto 25.6.2024 in esame



“abbiano esercitato l'attività nei [365] giorni antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 ovvero nei [366] giorni se tale periodo d'imposta include il 29 febbraio”.

Più specificatamente, la citata Relazione illustrativa chiarisce che è richiesto l'**esercizio effettivo** dell'attività nei 365 giorni (366 se il periodo d'imposta comprende il 29.2.2024) antecedenti il primo giorno successivo a quello in corso al 31.12.2023 (1.1.2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare). Da ciò consegue che:

- **possono usufruire** dell'agevolazione anche le **imprese con periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 inferiore a 365 giorni** purché in attività da almeno 365 giorni.

A tal fine va considerata la data di inizio attività risultante dal modello di inizio attività ovvero, se successiva, quella di effettivo inizio dell'attività *“desumibile dagli elementi atti a dimostrazione l'esercizio della predetta attività (incluse eventuali attività prodromiche), prescindendo dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi”.*

Esempio 1



La Alfa srl presenta la seguente situazione:

esercizio (infrannuale) 1.4 - 31.12.2023

esercizio (coincidente con l'anno solare) 1.1 - 31.12.2024

La società può usufruire dell'agevolazione ancorché il periodo d'imposta 2023 sia inferiore a 365 giorni, se l'attività è stata effettivamente esercitata per almeno 365 giorni antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023, ossia, nel caso di specie, a partire dall'1.1.2023 (all'1.1.2024 l'attività risulta esercitata per almeno 365 giorni);

- **non possono usufruire** dell'agevolazione le **imprese costituite dal 2.1.2023** con esercizio coincidente con l'anno solare, considerato che all'1.1.2024 l'attività risulta esercitata per meno di 365 giorni (tale previsione non opera per le newco derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale, per le quali sono previste specifiche regole, di seguito esaminate).

SOGGETTI ESCLUSI

Considerato che ai fini dell'applicazione della maggiorazione l'impresa deve trovarsi in condizioni di normale operatività stante la necessità di realizzare incrementi occupazionali, per espressa previsione il beneficio **non è riconosciuto** alle società / enti:

- in **liquidazione ordinaria**;
- assoggettati a **liquidazione giudiziale / altri istituti con finalità liquidatorie** relativi alla crisi d'impresa (liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese, concordato preventivo, concordato minore, concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio, accordi o piani di ristrutturazione dei debiti soggetti ad omologazione da cui deriva l'estinzione dell'impresa / cessazione dell'attività).

Come precisato dal Decreto 25.6.2024 in esame l'esclusione opera **“a decorrere dall'inizio della**



**consulenza tributaria
e aziendale**

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

procedura”.

L'agevolazione **non è altresì riconosciuta:**

- ai **soggetti esercenti**, anche parzialmente, attività per le quali il **reddito non è determinato in modo analitico**, quali, come precisato nella citata Relazione illustrativa:
 - i contribuenti **forfetari**;
 - le imprese che hanno optato per la c.d. “Tonnage Tax”;relativamente alle nuove assunzioni di **dipendenti** a tempo indeterminato **impiegati esclusivamente** nelle predette attività.



In caso di svolgimento **anche di attività il cui reddito è determinato in modo analitico** (ordinario), relativamente ai dipendenti impiegati promiscuamente, sia nell'attività il cui reddito è determinato in modo non analitico sia nell'attività il cui reddito è determinato in modo analitico, la maggiorazione va determinata proporzionalmente;

I contribuenti “**minimi**” **possono fruire** del beneficio in quanto il relativo reddito è determinato analiticamente, ancorché “*con una diversa modalità temporale di deduzione del ... costo*”;

- ai **soggetti non titolari di reddito d'impresa**, quali ad esempio, come precisato nella citata Relazione illustrativa, gli **imprenditori agricoli** che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32, TUIR e i soggetti esercenti **attività commerciali occasionali** in quanto titolari di redditi diversi di cui all'art. 67, TUIR.

INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Ai fini in esame, l'incremento occupazionale:

- **sussiste** (prima verifica) **se il numero di dipendenti a tempo indeterminato** al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (in generale, **al 31.12.2024**) è **superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati** nel periodo d'imposta precedente (in generale, **2023**);
- **rileva** (seconda verifica) se, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (in generale, **al 31.12.2024**), il numero di dipendenti, anche a tempo determinato, è superiore al numero degli stessi dipendenti mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (in generale, **2023**), ossia se si è verificato il c.d. “**incremento occupazionale complessivo**”.

Poiché la finalità della disposizione agevolativa è quella di incentivare le assunzioni, va considerato quale **decremento**, come evidenziato nella Relazione illustrativa, l'**interruzione del contratto di lavoro** per motivi “**fisiologici**” (ad esempio, per pensionamento); in tal caso, infatti, le nuove assunzioni operate rientrano nell'ordinario turn over, “*confermando che la scelta dell'imprenditore non è stimolata dalla presenza dell'agevolazione*”.

Il beneficio è quindi subordinato ad una **prima verifica**, rappresentata dalla sussistenza dell'“incremento occupazionale” (riferito ai dipendenti a tempo indeterminato) nonché ad una **seconda verifica**, rappresentata dalla sussistenza dell'“incremento occupazionale complessivo” riferito a tutti i lavoratori (sia a tempo determinato che indeterminato).

Come evidenziato nella citata Relazione illustrativa



*“in sostanza ... il beneficio 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. In caso contrario, l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato **non***



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

consentirà di fruire del beneficio (è il caso in cui si verifica, ad esempio, ciò che l'articolo 1 definisce come «**decremento occupazionale complessivo**» in virtù del quale si è ridotta la base occupazionale complessiva nel periodo d'imposta agevolato rispetto alla media degli occupati del periodo precedente)».

Incremento occupazionale	Incremento del numero dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024 rispetto al numero di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023.
incremento occupazionale complessivo	Incremento del numero complessivo dipendenti (anche a tempo determinato) al 31.12.2024 rispetto al numero di lavoratori dipendenti (anche a tempo determinato) mediamente occupato nel 2023.



Il calcolo delle medie occupazionali dei dipendenti a tempo indeterminato e del numero complessivo dei dipendenti **nel 2023**, va effettuato sommando i rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente con riferimento a ciascun dipendente e 365 (366 se il periodo comprende il 29.2.2024).

Come specificato nella citata Relazione illustrativa “*tale calcolo **consente di identificare le cc.dd. ... (ULA)***”.

Merita evidenziare che:

- l'incremento occupazionale va considerato al **netto delle diminuzioni occupazionali** verificatesi in società controllate / collegate ex art. 2359, C.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto;
- ai fini della determinazione delle nuove assunzioni a tempo indeterminato e del **calcolo dell'incremento** occupazionale / incremento occupazionale complessivo / decremento occupazionale complessivo:
 - **rilevano i dipendenti** per i quali il relativo **contratto** è stato convertito **da tempo determinato a tempo indeterminato nel 2023** (ai fini dell'incremento occupazionale);
 - i **lavoratori a tempo parziale** rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal CNL (ai fini dell'incremento occupazionale / incremento occupazionale complessivo);
 - i **soci lavoratori di società cooperative** sono equiparati ai dipendenti. Come precisato nella citata Relazione illustrativa “*l'equiparazione opera laddove la società cooperativa stipuli con il socio lavoratore un contratto di lavoro subordinato*”.



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

CASI PARTICOLARI

<p>Cessione contratto di lavoro dipendente a seguito di trasferimento d'azienda / ramo d'azienda</p> <p>↓</p> <p>Trasferimento dipendenti a seguito di operazioni straordinarie quali fusione, scissione, conferimento, cessione, affitto, successione / donazione ovvero cessione del contratto ex art. 1406, C.c.</p>	<p>Opera la sterilizzazione e pertanto non rilevano in capo all'avente causa in quanto non considerati "nuovi assunti", i dipendenti il cui contratto è ceduto a seguito dell'operazione straordinaria, sempreché detto contratto sia in essere al 31.12.2024.</p> <p>Gli stessi, pertanto, vanno "espunti" dal calcolo sia da parte del dante causa (per il 2024 e per il 2023) sia dall'avente causa (per il 2024).</p> <p>Se il contratto non è in essere al 31.12.2024, i dipendenti riducono l'incremento occupazionale dell'avente causa.</p> <p>In presenza di dipendenti a tempo indeterminato assunti nel 2024, gli stessi rilevano sia per il dante causa che per l'avente causa in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.</p> <p>Così, ad esempio, in caso di cessione del contratto di lavoro all'1.7.2024 di un dipendente assunto l'1.3.2024, il dipendente rileva per la determinazione del numero dei nuovi assunti:</p> <ul style="list-style-type: none">◦ in capo al dante causa, per 4/12 (ancorché non ricompreso tra i dipendenti al 31.12.2024);◦ in capo all'avente causa, per 6/12.
--	--



Come evidenziato nella citata Relazione illustrativa, la sterilizzazione opera anche in caso di trasferimento dei dipendenti, nell'ambito delle predette operazioni, intervenuto nel 2023. Gli stessi, pertanto, vanno "espunti" dal calcolo sia da parte del dante causa (per il 2024 e per il 2023) sia dall'avente causa (per il 2023).

Per espressa previsione, quanto sopra è applicabile anche in caso di:

- subentro nella gestione di un servizio pubblico;
- assegnazione di dipendenti alla stabile organizzazione in Italia che hanno svolto precedentemente l'attività presso la casa madre.

Inoltre per determinare le **nuove assunzioni** a tempo indeterminato e l'**incremento** occupazionale / incremento occupazionale complessivo / decremento occupazionale complessivo **non vanno considerati i dipendenti** assunti a tempo indeterminato:

- **precedentemente in forza ad altra società del gruppo** il cui rapporto di lavoro con la stessa sia interrotto dal 30.12.2023;
- **destinati ad una stabile organizzazione** localizzata all'estero di un soggetto residente in Italia, anche in regime di esenzione degli utili / perdite ex art. 168-ter, TUIR (c.d. "branch exemption"). In caso di assegnazione di dipendenti assunti nel 2024 alla stabile organizzazione localizzata all'estero che hanno precedentemente svolto l'attività presso la casa madre residente, gli stessi rilevano per la casa madre in proporzione alla durata del rapporto di lavoro che i dipendenti hanno avuto con la stessa.

Distacco / somministrazione di personale

In caso di distacco del personale / contratto di somministrazione sono previste specifiche regole di determinazione dell'incremento occupazionale / incremento (decremento) occupazionale



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

complessivo.

Distacco del personale	Impresa distaccataria → non rilevano i dipendenti a tempo indeterminato "in distacco" Impresa distaccante → non rilevano i dipendenti a tempo indeterminato assunti nel 2024 e distaccati all'estero, dalla data in cui è intervenuto il distacco fino alla data in cui sono cessati i relativi effetti.
Contratto di somministrazione	La tipologia contrattuale va identificata in base al rapporto con il somministratore. La maggiorazione spetta all' impresa utilizzatrice relativamente ai lavoratori somministrati, assunti a tempo indeterminato dal somministratore, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro presso la stessa impresa utilizzatrice.

Gruppi di società

In presenza di un gruppo "interno", ossia di società residenti, controllanti, controllate o collegate ex art. 2359, C.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto, compresi i soggetti diversi dalle società di capitale nonché le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, la maggiorazione in esame spetta qualora l'incremento occupazionale / incremento occupazionale complessivo si sia verificato anche "a livello di gruppo".

A tal fine:

- 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 detenute;
- non si tiene conto delle società collegate che sono anche controllate da società non facenti parte del medesimo gruppo. Come specificato nella citata Relazione illustrativa, ai fini del calcolo del beneficio, **ciascuna società riduce il costo da assumere** di un ammontare percentuale pari al **rapporto tra il decremento occupazionale complessivo** verificatisi nelle altre società del gruppo e l'**incremento occupazionale complessivo** verificatosi nelle società a cui spetta la maggiorazione.

DETERMINAZIONE MAGGIORAZIONE

In presenza di un incremento occupazionale, il costo rilevante sul quale applicare la maggiorazione del 20% è individuato nel **minor importo tra**:

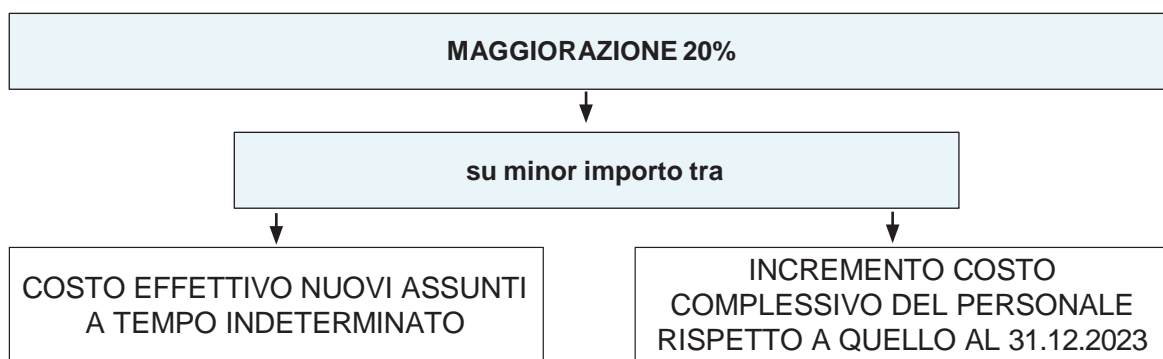
- il **costo effettivo** riferito ai **nuovi assunti** a tempo indeterminato risultante alla voce B.9) di Conto economico;
- l'**incremento complessivo del costo del personale** risultante alla voce B.9) di Conto economico rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31.12.2023 (in generale, 2023).



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it



Come specificato nella citata Relazione illustrativa:

- al fine di individuare i predetti elementi di costo (“effettivo” e “complessivo”) va fatto riferimento “al **dato contabile**”, senza considerare l’ammontare deducibile ai fini del reddito d’impresa;
- a titolo esemplificativo:
 - vanno **considerati**:
 - i salari e stipendi, comprensivi degli elementi fissi e variabili che compongono la retribuzione per legge e/o contratto;
 - gli oneri sociali a carico del dipendente e le indennità;
 - gli oneri sociali a carico del datore di lavoro;
 - gli accantonamenti a fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR;
 - *“tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14”*;
 - sono **esclusi** gli oneri rilevati in altre voci di Conto economico, quali quelli relativi ai buoni pasto, alle spese per l’aggiornamento professionale dei dipendenti, i costi di vitto e alloggio dei dipendenti in trasferta, i costi relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

Per i soggetti che non adottano lo schema “ordinario” di Conto economico di cui all’art. 2425, C.c. (ad esempio, IAS adopter, imprese assicurative / intermediari finanziari ex D.Lgs. n. 136/2015) vanno considerate le voci del costo del personale, che in caso di adozione del predetto schema, sarebbero confluite nella predetta voce B.9).

Merita evidenziare che:

- i costi riferibili al personale dipendente sono **imputati** in base al **principio di competenza** ovvero al principio “misto” cassa / competenza **per i lavoratori autonomi** (cassa con riferimento ai costi “ordinari” e competenza con riferimento al TFR).



Come precisato nella citata Relazione illustrativa, i soggetti che utilizzano il principio di cassa devono produrre e tenere a disposizione dell’Amministrazione finanziaria *“la documentazione contabile utile a dimostrare l’ammontare dei costi «pagati»”*;

- per individuare i costi dei dipendenti inclusi nella voce B.9) di Conto economico assumono rilevanza le qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali relative ai Principi contabili adottati, *“riposizionando tali valori nelle classi corrispondenti alla sopra descritta voce del conto economico”*;
- non sussiste alcun costo relativo all’incremento occupazionale se il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024 risulti pari o inferiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel 2023.

Va inoltre considerato che:



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

- il **costo riferibile al personale di nuova assunzione** con contratto a tempo indeterminato, risultante dal Conto economico, va **determinato analitivamente per ciascuna unità di personale**. In particolare è necessario identificare le singole voci di costo rilevate nella voce B.9) direttamente connesse alla specifica attività svolta dal personale neoassunto;
- nel calcolo dell'incremento di costo complessivo devono essere considerate **tutte le spese sostenute** per rapporti di lavoro anche regolati da contratti diversi da quello a tempo indeterminato;
- rileva anche la **conversione di un contratto a tempo determinato in un contratto a tempo indeterminato**, a decorrere dalla data della conversione;
- per la determinazione del costo complessivo **non** devono essere **inclusi**:
 - il costo del personale relativo al 2023 e 2024 riferito a dipendenti trasferiti a seguito di operazioni straordinarie;
 - gli oneri rilevati a Conto economico in applicazione del Principio contabile IFRS 2 (oneri connessi ai piani di stock option);
 - gli accantonamenti per premi ed altre forme di remunerazione rilevate nelle voci B.9.a) e B.9.e), ossia, come precisato nella citata Relazione illustrativa, quelle rilevate tra i costi del personale *“in applicazione delle regole contabili che impongono la registrazione dei costi del conto economico per natura”*.

ENTI NON COMMERCIALI

Come sopra accennato, per gli enti non commerciali, la maggiorazione **spetta esclusivamente per i dipendenti** a tempo indeterminato **impiegati nell'attività commerciale**.

In presenza di dipendenti **impiegati promiscuamente** sia nell'attività commerciale che in quella istituzionale, la maggiorazione del costo va determinata in proporzione al seguente rapporto.

$$- \frac{\text{ricavi e proventi derivanti dall'attività commerciale}}{\text{ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi}}$$

SOGGETTI CHE DETERMINANO IL REDDITO FORFETARIAMENTE

Per i soggetti esercenti anche attività per le quali il relativo reddito è determinato forfetariamente, la maggiorazione del costo per il personale di nuova assunzione a tempo indeterminato impiegato promiscuamente sia nell'attività il cui reddito è determinato in modo analitico sia nell'attività il cui reddito è determinato forfetariamente, spetta in proporzione al seguente rapporto.

$$- \frac{\text{ricavi e proventi derivanti dall'attività il cui reddito è determinato ordinariamente}}{\text{ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi}}$$

NUOVI ASSUNTI RIENTRANTI IN CATEGORIE MERITEVOLI DI MAGGIOR TUTELA

Il costo da considerare ai fini della determinazione dell'agevolazione è **incrementato di un ulteriore 10%** per i soggetti appartenenti alle **specifiche categorie di lavoratori meritevoli di maggior tutela** individuati nell'Allegato 1 del D.Lgs. n. 216/2013 di seguito riportato.

Di fatto la maggiorazione è complessivamente pari al 30%.

Tale costo rileva anche ai fini della determinazione dell'incremento complessivo del costo del personale.



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

LAVORATORI MERITEVOLI DI MAGGIOR TUTELA

- lavoratori molto svantaggiati ex art. 2, n. 99, Regolamento UE n. 651/2014;
- persone con disabilità ex art. 1, Legge n. 68/99, persone svantaggiate ex art. 1, Legge n. 381/91, ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, soggetti in trattamento psichiatrico, tossicodipendenti, alcolisti, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, persone detenute / internate in istituti penitenziari, condannati, internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro esterno ex art. 21, Legge n. 354/75;
- donne con almeno 2 figli di età inferiore a 18 anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi residenti in Regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali UE;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile ex art. 27, comma 1, DL n. 48/2023;
- lavoratori con sede di lavoro in una Regione con PIL 2018 pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale.
- soggetti già beneficiari del reddito di cittadinanza, decaduti dal beneficio e che non presentano i requisiti per accedere all'Assegno di inclusione.



In **presenza sia di lavoratori "ordinari"**, per i quali spetta la **maggiorazione del 20%**, sia di **lavoratori "meritevoli di tutela"**, per i quali spetta l'**ulteriore maggiorazione del 10%**, se l'incremento del costo complessivo del personale risulta inferiore al costo riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, dovendo considerare il **costo complessivo**, ai fini della maggiorazione lo stesso va **ripartito tra le due categorie** in proporzione al costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro dipendente subordinato a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

Esempio 2



La Alfa srl presenta la seguente situazione:

- nuove assunzioni nel 2024 così individuate.

Nuove assunzioni	Costo effettivo
dipendenti "ordinari" (maggiorazione 20%)	1.000
dipendenti "meritevoli di tutela" (maggiorazione 30%)	600
costo totale nuove assunzioni	1.600

- incremento costo complessivo personale dipendente pari a 1.200.

Il costo effettivo su cui calcolare la maggiorazione per ciascuna categoria di lavoratori va ridotto proporzionalmente in base al rapporto tra il costo effettivo totale (1.600) delle due categorie:

- dipendenti "ordinari" $1.000 / 1.600 \times 100 = 62,5\%$
- dipendenti "meritevoli di tutela" $600 / 1.600 \times 100 = 37,5\%$

L'incremento di costo (1.200) su cui applicare la maggiorazione rispettivamente del 20% e del 30%, riferito a ciascuna categoria, va pertanto così determinato:

- dipendenti "ordinari" $1.200 \times 62,5\% = 750$
- dipendenti "meritevoli di tutela" $1.200 \times 37,5\% = 450$



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

EFFETTI DELLA MAGGIORAZIONE SUL ROL

Come evidenziato nella citata Relazione illustrativa la deduzione maggiorata **incide, riducendolo, sul ROL** ai fini della deducibilità degli interessi passivi ex art. 96, TUIR.

Lo studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Distinti saluti.

Mantova, lì 4 luglio 2024

Studio di Consulenza Tributaria e Aziendale
Cressoni - Ghizzi – Zeni
(dott. Massimiliano Ghizzi)



consulenza tributaria
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova
T +39 0376 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it