



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

Superdeduzione del costo del lavoro

Art. 4 del D.Lgs. 216/2023

Commissione Diritto e Pratica del Lavoro

Coordinatore: *Losito Dr. Nunzio - Delegato del Consiglio:* *Mazzù Rag. Federico*

Membri: *Ermici Dr. Gloria - Mentasti Dr. Daniela - Merlanzoli Dr. Ambra - Poli Rag. Gianantonio*

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 – Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Superdeduzione del costo del lavoro

Nel 2025, le aziende potranno usufruire per la prima volta della super deduzione del costo del lavoro, che consente di dedurre in misura "maggiorata" il costo relativo al personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato, o il cui contratto a tempo determinato sia stato trasformato in contratto a tempo indeterminato. Questo beneficio si applica nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, oppure, se inferiore, all'incremento del costo del personale sostenuto nel periodo d'imposta successivo rispetto al precedente.

Per accedere a questa misura, è necessario soddisfare determinati requisiti relativi all'incremento occupazionale e identificare correttamente gli elementi del costo del personale che possono essere inclusi nel calcolo dell'agevolazione.

L'elaborato ha come obiettivo quello di fornire una sintesi (scheda operativa) dal taglio pratico; di seguito si riepilogano i principali aspetti:

- *Requisiti soggettivi*
- *Requisiti oggettivi*
- *Gruppi di imprese*
- *Compilazione dichiarativo*
- *Determinazione acconti*
- *Esempi di calcolo (impresa singola e gruppi)*

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

PRINCIPALI CARATTERISTICHE

L'accesso alla superdeduzione del costo del lavoro, come previsto dall'art. 4 del D.Lgs. 216/2023, dipende dalla contemporanea sussistenza di tre condizioni:

1. **Assunzione di nuovi dipendenti a tempo indeterminato:** le aziende devono aver assunto nuovi dipendenti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, oppure aver trasformato contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato durante lo stesso periodo.
2. **Incremento dei lavoratori a tempo indeterminato:** dev'essere generato un incremento di lavoratori a tempo indeterminato, calcolato come la differenza tra i lavoratori a tempo indeterminato esistenti al termine del periodo d'imposta successivo rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2023, e i lavoratori a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente.
3. **Incremento complessivo dei lavoratori:** dev'essere stato generato un incremento complessivo dei lavoratori (sia a tempo indeterminato che determinato), calcolato come la differenza tra il numero totale di occupati al termine del periodo d'imposta successivo rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2023, e il totale degli occupati mediamente durante il periodo d'imposta precedente.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

APPLICAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE

Quando sono soddisfatti i requisiti, la maggiorazione del 20% o 30% sarà applicata al valore minore tra i seguenti:

- Il costo effettivo relativo ai nuovi assunti a tempo indeterminato (o a quelli trasformati a tempo indeterminato, dalla data di trasformazione) nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.
- L'incremento complessivo del costo del personale, come riportato nel conto economico, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rispetto al medesimo valore rilevato nel periodo d'imposta precedente.

Nota Bene: Non sempre la deduzione maggiorata del 20% o 30% riguarderà il costo del lavoro dei nuovi assunti. In alcuni casi, la deduzione si applica solo quando il costo del lavoro dei nuovi assunti è inferiore all'incremento complessivo del costo del personale.

CUMULABILITA' CON ALTRE MISURE

Il D.Lgs. 216/2023 e il D.M. 25/06/2024 non affrontano esplicitamente la cumulabilità della superdeduzione con altre agevolazioni fiscali. Tuttavia, il D.L. 60/2024, convertito in L. 92/2024, stabilisce che la superdeduzione può essere cumulata con gli incentivi alle assunzioni previsti dallo stesso Decreto, tra cui:

- **Bonus giovani** (art. 22 D.L. 60/2024);
- **Bonus donne** (art. 23 D.L. 60/2024);
- **Bonus ZES** (art. 24 D.L. 60/2024);
- **Incentivo per assunzioni nei settori strategici** per lo sviluppo di nuove tecnologie e la transizione digitale ed ecologica (art. 21 D.L. 60/2024).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Requisiti soggettivi – datori e lavoratori

Per determinare i datori di lavoro beneficiari della superdeduzione, è necessario considerare il periodo di attività e la tipologia di reddito prodotto. In generale, la misura riguarda sia le imprese che i professionisti (anche quelli che svolgono attività in forma associata).

DATORI DI LAVORO BENEFICIARI

L'identificazione dei datori di lavoro beneficiari si basa su due principali fattori:

- 1. Periodo di attività:** L'attività deve essere stata operativa per almeno 365 giorni (o 366 giorni se il periodo include il 29 febbraio 2024) prima dell'inizio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023.
 - **Esempio:** Se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare (01/01/2024 - 31/12/2024), l'attività deve essere stata svolta dal 01/01/2023 al 31/12/2023. Se l'attività è iniziata dopo il 01/01/2023, la superdeduzione non sarà applicabile.
 - Per le *newco* derivanti da operazioni di riorganizzazione, tale regola non si applica, poiché si considera la continuità dei contratti di lavoro.
- 2. Tipologia di reddito:** I beneficiari sono i soggetti titolari di:
 - **Reddito d'impresa** (art. 73, comma 5, D.P.R. 917/1986 – T.U.I.R.):
 - Società di capitali, cooperative, enti pubblici e privati con attività commerciale;
 - Organismi di investimento collettivo del risparmio e altre società, anche non residenti;
 - Società di persone, imprese individuali, professionisti, anche se associati.
 - **Reddito di lavoro autonomo** (art. 54 T.U.I.R.):
 - Esercenti arti e professioni, anche in forma associata;
 - Persone fisiche non residenti che producono redditi di lavoro autonomo tramite una base fissa nel territorio dello Stato.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 – Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

ESCLUSIONI

Non possono usufruire della superdeduzione i soggetti non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, come gli imprenditori agricoli che producono reddito agrario o chi opera in regime forfetario (art. 1, commi 54 e segg. della L. 190/2014). Inoltre, le società e gli enti in liquidazione ordinaria o sottoposti a procedure di crisi d'impresa non sono beneficiari della misura.

LAVORATORI BENEFICIARI

Un lavoratore può beneficiare della superdeduzione se assunto con contratto a tempo indeterminato o se il suo contratto a termine è stato trasformato in contratto a tempo indeterminato nel periodo d'imposta per il quale si applica la superdeduzione.

Maggiorazione della deduzione (30%): È prevista una maggiorazione della deduzione (fino al 30%) per i lavoratori appartenenti a categorie svantaggiate, tra cui:

- **Lavoratori molto svantaggiati** (art. 2, n. 99, Reg. UE 651/2014);
- **Persone con disabilità** (ex art. 1 L. 68/99);
- **Invalidi fisici, psichici e sensoriali**, ex degenti di ospedali psichiatrici, tossicodipendenti, alcoolisti, minori in difficoltà familiare, detenuti o internati in istituti penitenziari, e condannati in misure alternative;
- **Donne con figli sotto i 18 anni** o senza un impiego da almeno 6 mesi, residenti in regioni svantaggiate;
- **Donne vittime di violenza** accertata da centri antiviolenza;
- **Giovani ammessi all'incentivo NEET** (art. 27, c. 1, D.L. 48/2023);
- **Lavoratori che hanno perso il reddito di cittadinanza** e non soddisfano i requisiti per l'assegno di inclusione.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 – Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Requisiti oggettivi – verifica dell'incremento occupazionale

Un aspetto che risalta immediatamente leggendo i riferimenti normativi e le prassi, è che le due condizioni relative all'incremento occupazionale – che è un elemento essenziale per accedere alla superdeduzione – pongono un confronto tra valori "rigidi" e valori "medi".

In particolare, dovranno essere confrontati:

- Il numero di lavoratori a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, rispetto al numero di lavoratori a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente.
- Il numero complessivo di 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 degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente (ovvero quello in corso al 31 dicembre 2023).

Questi "due incrementi" vengono determinati confrontando il numero di lavoratori presenti alla fine di un determinato periodo d'imposta con il numero medio di lavoratori occupati nel periodo precedente.

Secondo quanto indicato nel D.Lgs. 216/2023, nel D.M. 25/06/2024 e nella Circolare AE 1/E/2025, l'espressione "il numero dei lavoratori alla fine del periodo d'imposta" sembra fare riferimento al numero effettivo di "teste" presenti a quella data. L'unica precisazione riguarda i lavoratori part-time, che devono essere conteggiati in proporzione all'orario settimanale svolto, rispetto a un orario full-time definito dal CCNL di riferimento.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

UNITA' LAVORATIVE ANNUE (ULA)

Il calcolo dell'incremento occupazionale, essenziale per accedere alla superdeduzione, prevede il confronto tra due valori: uno "rigido" e uno "medio". Devono essere confrontati:

- Il numero di lavoratori a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, con il numero medio di lavoratori a tempo indeterminato nel periodo precedente;
- Il numero totale di lavoratori (inclusi quelli a tempo determinato) al termine del periodo successivo a quello del 31 dicembre 2023, con il numero medio dei lavoratori nel periodo d'imposta in corso.

In entrambi i casi, il confronto riguarda il numero di lavoratori a fine periodo rispetto alla media di quelli occupati nel periodo precedente. Il D.Lgs. 216/2023, il D.M. 25/06/2024 e la Circolare AE 1/E/2025 stabiliscono che per "numero dei lavoratori alla fine del periodo" si intende il numero delle "teste" esistenti a tale data, con l'unica eccezione per i lavoratori part-time, che devono essere conteggiati proporzionalmente all'orario rispetto al full-time.

La determinazione delle ULA

Il D.M. 25/06/2024 stabilisce che il numero medio dei lavoratori si calcola dividendo il numero di giorni lavorativi contrattualmente previsti per ciascun lavoratore per 365 (o 366 se anno bisestile). Questo metodo permette di identificare le Unità Lavorative Annue (ULA). Tuttavia, la metodologia non è del tutto in linea con quella definita nel D.M. 18 aprile 2005, che non considera le differenze di orario tra lavoratori con distribuzioni settimanali diverse, come i part-time verticali.

La relazione illustrativa del D.M. 25/06/2024 chiarisce che il calcolo dell'incremento occupazionale per la superdeduzione segue un nuovo sistema, distinto da quello adottato per altre agevolazioni come quelle per lavoratori disabili (L. 68/99) o per donne e over 50 (L. 92/2012), che utilizzano un altro metodo di calcolo delle ULA.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

DECREMENTI DEL NUMERO DI LAVORATORI

Nel D.M. 25/06/2024, le cessazioni di contratto (a termine o per licenziamento) sono considerate un "decremento" del numero di lavoratori. La circolare AE 1/E/2025 specifica che anche le cessazioni fisiologiche, come il pensionamento, devono essere considerate un decremento. Tuttavia, alcuni esempi nella circolare (ad esempio, il caso di un lavoratore dimissionario) non seguono questa logica, conteggiando il lavoratore in proporzione alla durata del contratto senza sottrarlo dal totale.

APPRENDISTI ED ALTRE TIPOLOGIE DI LAVORATORI

Gli apprendisti sono considerati lavoratori a tempo indeterminato e vengono inclusi nel calcolo, a differenza di quanto previsto nel D.M. 18/04/2005. Non sono stati forniti chiarimenti specifici per i lavoratori intermittenti, ma si può supporre che vengano computati in base ai giorni effettivi di lavoro. I contratti a termine trasformati a tempo indeterminato vanno conteggiati dalla data di trasformazione, mentre i soci di cooperativa sono trattati come lavoratori subordinati. I lavoratori part-time vengono computati in proporzione all'orario svolto.

Non si considerano nel calcolo i lavoratori in distacco o i distaccati all'estero. I lavoratori in somministrazione sono inclusi se assunti a tempo indeterminato presso il somministratore.

MISURA MINIMA DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Ad oggi non è stata fornita una soglia minima di incremento occupazionale per accedere alla superdeduzione. In assenza di indicazioni specifiche, si può ritenere che anche un incremento minimo possa essere sufficiente, ma è auspicabile un chiarimento ufficiale su questo punto.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Gruppi di imprese

L'art. 4, comma 2 del D.M. 25/06/2024 definisce l'operatività dell'agevolazione per i gruppi di impresa, limitandola alle società del "gruppo interno". Questo include soggetti controllanti, controllati o collegati ai sensi dell'art. 2359 c.c., residenti in Italia, comprese le stabili organizzazioni di società estere.

REQUISITI PER ACCEDERE AL BENEFICIO PER GRUPPI DI IMPRESA

L'accesso al beneficio è possibile solo se l'incremento occupazionale è verificato sia a livello individuale per ogni società del gruppo, sia complessivamente a livello di gruppo, come somma dell'incremento e decremento occupazionale di ciascuna società. Il D.M. stabilisce che:

- I dati relativi alle società a controllo congiunto e alle società collegate devono essere considerati proporzionalmente alla quota di controllo e partecipazione.
- Le società collegate non devono essere incluse se controllate da un soggetto esterno al gruppo.

Inoltre, per definire correttamente il gruppo, si considerano anche le partecipazioni detenute da persone fisiche o enti che non producono reddito d'impresa, ma che ricoprono il ruolo di "capogruppo". L'Agenzia delle Entrate include anche i soggetti controllati indirettamente da una società estera.

DETERMINAZIONE DELLE NUOVE ASSUNZIONI

1. **Contratti Ceduti per Trasferimento di Azienda:** Non rilevano ai fini dell'incremento occupazionale, se sono in essere contratti precedenti al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023. Se non sono in essere, riducono l'incremento occupazionale.
2. **Contratti Nuovi da Trasferimento:** Rilevano in proporzione alla durata, ma se cessano entro la fine del periodo d'imposta, riducono l'incremento occupazionale.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

3. **Stabile Organizzazione all'Estero:** I contratti legati a trasferimenti per stabili organizzazioni all'estero non rilevano.
4. **Lavoratori Trasferiti tra Società del Gruppo:** I lavoratori assunti da un'altra società del gruppo, che hanno cessato il rapporto con questa dal 30/12/2023, non sono considerati per l'incremento occupazionale.

Compilazione dichiarativo

Trattandosi di una extra deduzione del costo riferibile all'incremento dell'occupazione operante ai soli fini delle imposte sui redditi (non IRAP), il beneficio si sostanzia in una variazione in diminuzione da effettuarsi per la prima volta nella dichiarazione dei redditi 2025 con riferimento al 2024 per i soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

Nello specifico sono stati introdotti appositi codici all'interno dei dichiarativi:

- rigo **RF55** per accogliere tale variazione in diminuzione:
 - **Codice 66** per la maggiorazione del 20%
 - **Codice 67** per la maggiorazione del 30%
- Rigo **RG22** per accogliere tale variazione in diminuzione:
 - **Codice 53** per la maggiorazione del 20%
 - **Codice 54** per la maggiorazione del 30%
- Rigo **RE11 colonna 3** per accogliere la maggiorazione totale
 - **Colonna 1** per la maggiorazione del 20%
 - **Colonna 2** per la maggiorazione del 30%

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Calcolo acconti

Per la determinazione degli acconti, il comma 400 stabilisce i seguenti criteri specifici per il calcolo degli acconti fiscali nei periodi d'imposta interessati dalla proroga:

- **metodo storico:** per i periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2025 (quindi 2026, 2027, 2028), non si tiene conto della maggiore deduzione del costo del personale prevista dall'articolo 4 del Decreto. Per il periodo d'imposta 2025, le disposizioni dell'articolo 4, comma 7, si applicano già, senza necessità di ulteriori chiarimenti.
- **metodo previsionale:** per gli acconti relativi ai periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2024 (ovvero 2025, 2026, 2027), non devono essere incluse le nuove disposizioni di proroga che prevedono la deducibilità maggiorata del costo del personale derivante da nuove assunzioni.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Esempio: calcolo per impresa singola

VERIFICA DELLA PRIMA CONDIZIONE: INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Alfa srl nel corso dell'esercizio 2023 ha nel proprio organico 2 lavoratori dipendenti a tempo indeterminato a tempo pieno:

1. il primo impiegato per 365 giorni
2. il secondo impiegato per 180 giorni, causa dimissioni.

Determinazione media occupazionale: $365/365 + 180/365 = 1,49$

Il valore 1,49 deve essere confrontato con il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (i.e., il 2024).

IPOTESI 1 – RISPETTO DELLA CONDIZIONE

Nel periodo agevolato sono assunti:

- due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato a tempo pieno e in organico al termine dell'anno;
- non si sono verificate fuoriuscite;

risulta rispettata la prima condizione di accesso alla maggiorazione, in quanto alla fine del periodo d'imposta di riferimento (31 dicembre 2024) il numero dei lavoratori a tempo indeterminato in organico è pari a $3 > 1,49$.

IPOTESI 2 – MANCATO RISPETTO DELLA CONDIZIONE

Nel periodo agevolato è assunto:

- un lavoratore dipendente a tempo pieno ed indeterminato e in organico al termine dell'anno;
- nel corso dell'anno si è verificata una cessazione di un lavoratore dipendente a tempo pieno indeterminato.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Non risulta rispettata la **prima** condizione di accesso alla maggiorazione, in quanto alla fine del periodo d'imposta di riferimento (31 dicembre 2024) il numero dei lavoratori a tempo indeterminato in organico è pari a $1 < 1,49$.

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

Esempio: calcolo per impresa singola

VERIFICA DELLA SECONDA CONDIZIONE: INCREMENTO OCCUPAZIONALE COMPLESSIVO

Alfa srl nel corso del 2023, ha nel proprio organico:

- 2 lavoratori dipendenti a tempo indeterminato a tempo pieno
 - il primo impiegato per 365 giorni
 - il secondo impiegato per 180 giorni, causa dimissioni
- 1 lavoratore dipendente con contratto a tempo determinato di 90 giorni

Determinazione media occupazionale: $365/365 + 180/365 + 90/365 = 1,74$

Il valore 1,74 deve essere confrontato con il numero dei lavoratori dipendenti – a tempo indeterminato e determinato – alla fine del periodo d'imposta successivo.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

IPOTESI 1 – RISPETTO DELLA CONDIZIONE

Nel periodo agevolato sono assunti:

- due lavoratori dipendenti a tempo indeterminato 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 (31 dicembre 2024) il numero complessivo dei lavoratori in organico è pari a $3 > 1,74$.

Esempio: calcolo per impresa singola

DETERMINAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE IN PRESENZA DI LAVORATORI MERITEVOLI DI MAGGIOR TUTELA

Alfa srl, rispetta i requisiti dell'incremento occupazionale e dell'incremento occupazionale complessivo. Rileva i sottostanti dati, relativi all'occupazione di personale:

- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato: euro 1.000.000;
- costo per nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato meritevoli di maggior tutela: euro 600.000;

Costo effettivo per le assunzioni a tempo indeterminato: euro 1.000.000 + euro 600.000 = euro 1.600.000;

Incremento del costo complessivo sostenuto per il personale dipendente: + euro 1.200.000.

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

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

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

L'incidenza di ciascuna tipologia è determinata come segue:

- $1.000.000/1.600.000 \times 100 = 62,5$ per cento;
- $600.000/1.600.000 \times 100 = 37,5$ per cento. Successivamente, l'incremento del costo complessivo del personale (euro 1.200.000) è ripartito proporzionalmente fra le due tipologie di lavoratori, secondo le percentuali ottenute:
 - euro $1.200.000 \times 62,5$ per cento = euro 750.000, a cui applicare la percentuale di maggiorazione del 20 per cento;
 - euro $1.200.000 \times 37,5$ per cento = euro 450.000, a cui applicare la percentuale di maggiorazione del 30 (20 + 10) per cento.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Esempio: calcolo per gruppo di società

Si faccia l'esempio di un Gruppo di società GAMMA costituito da:

- società **A** che nell'anno 2024 ha effettuato nuove assunzioni a tempo indeterminato pari a n.40,
- società **B** che nell'anno 2024 ha effettuato nuove assunzioni a tempo indeterminato pari a n.90 e decrementi di lavoratori a tempo determinato di n.10,
- due società **C** e **D** che non hanno effettuato incrementi o subito decrementi di personale ma che hanno effettuato tra di loro, mediante un atto di cessione di ramo d'azienda, un trasferimento di n.100 lavoratori da C a D.

	A	B	C	D	GRUPPO
SPETTANZA MAGGIORAZIONE	SI	SI	NO	NO	SI
INCREMENTI NUOVI ASSUNTI TEMPO INDETERMINATO	40	90	0	100	130
DECREMENTI COMPLESSIVI	0	-10	-100	0	-10

Riguardo al gruppo GAMMA nel complesso sono soddisfatte le condizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 3.

Le stesse condizioni sono soddisfatte per le singole società A e B che possono usufruire dell'agevolazione in considerazione dei nuovi assunti a tempo indeterminato di n.40 e n.90.

In merito alla cessione tra la società C e D, essa risulta irrilevante sia ai fini della spettanza dell'agevolazione, sia ai fini del calcolo complessivo degli incrementi e decrementi del gruppo.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 - Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it

Riferimenti Normativi e di Prassi

- **Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216;**
- **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, del 25 giugno 2024 - in attuazione dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216;**
- **Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 20 gennaio 2025 - Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni;**
- **Provvedimento Agenzia Entrate n. 131076 del 17 marzo 2025 – approvazione mod. redditi 2025 e relative istruzioni.**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Via Marsala 17 – 25122 Brescia

Tel. 030 3752348 – 3754670 – Fax 030 3752913 – 3754876

C.F.-P.IVA 02953440985

commercialisti.brescia.it