



## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Maxi-deduzione del costo del personale di nuova assunzione a tempo indeterminato**

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Master di specializzazione

### **Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale**

Scopri di più

La L. 111/2023 (Legge delega di riforma fiscale) prevede una **revisione del sistema di imposizione** sui redditi delle società e degli enti nell'ambito della quale i decreti di attuazione, ai sensi dell'[articolo 6, comma 1, lett. a\), L. 111/2023](#), dovranno prevedere una “[...] **riduzione dell'aliquota dell'IRES** nel caso in cui sia impiegata in investimenti, con particolare riferimento a quelli qualificati, o anche in **nuove assunzioni** ovvero in schemi stabili di partecipazione dei dipendenti agli utili una somma corrispondente, in tutto o in parte, al reddito entro i due periodi d'imposta successivi alla sua produzione”. Al contempo, l'[articolo 9, comma 1, lett. g\), L. 111/2023](#), prevede che debba essere attuata una **revisione e una razionalizzazione degli incentivi fiscali** alle imprese e i meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi, tenendo altresì conto della direttiva sulla cd. “**Global minimum tax**”.

In parziale attuazione dei predetti principi e criteri direttivi, lo “*Schema di decreto legislativo recante attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*” (licenziato dal Consiglio dei Ministri e sottoposto a parere parlamentare nel termine di 60 giorni) prevede, da un lato, la **maggiorazione del costo ammesso in deduzione** in presenza di **determinate nuove assunzioni** e, dall'altro, **l'abrogazione dell'Ace**. In particolare, l'articolo 4, comma 1, dello schema di decreto prevede che, “*Per il [Ndr, solo] periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, in attesa della completa attuazione dell'articolo 6, comma 1, lettera a) della legge 14 agosto 2023, n. 111 e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici, per i titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, 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 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale determinato ai sensi del comma 3 e nel rispetto delle ulteriori disposizioni di cui al presente articolo. L'agevolazione di cui al primo periodo spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno trecentosessantacinque giorni. L'agevolazione non spetta alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa*”.



Un primo aspetto interessante riguarda il **perimetro di applicazione dell'agevolazione**; benché, infatti, la delega abbia previsto l'introduzione di tale misura, nell'ambito della revisione del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti, la norma prevedrebbe la sua applicazione, più in generale, a **tutti i titolari di reddito d'impresa** (società di capitali, ma anche società di persone e imprese individuali), nonché agli **esercenti arti e professioni**.

Quanto alla determinazione del **costo riferibile all'incremento occupazionale** sul quale applicare la maggiorazione, l'articolo 4, comma 3, dello schema di decreto prevede che lo stesso “[...] è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023”.

Vi sono, poi, una serie di **altre condizioni da rispettare**, al fine di poter fruire della maggiorazione:

- gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il **numero dei dipendenti a tempo indeterminato** al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 sia **superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato** mediamente occupato del **periodo d'imposta precedente**;
- nessun costo è agevolabile, quale incremento occupazionale, nel caso in cui, alla fine del periodo d'imposta successivo a **quello in corso al 31.12.2023**, 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 31.12.2023**.

Occorre, in altri termini, che si registri anche un incremento del **numero dei dipendenti assunti a tempo indeterminato** (rispetto al periodo d'imposta precedente) e che tale circostanza **non determini una diminuzione complessiva del numero di lavoratori**, compresi quelli assunti a tempo determinato. Non sarà maggiorata, quindi, la **deduzione dell'incremento dei costi imputati nella voce B9**) del conto economico per effetto dell'aumento degli stipendi, qualora questo non sia anche accompagnato da un incremento (per “teste”) della complessiva forza lavoro. Inoltre, con evidenti finalità anti-elusione, viene previsto che “*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*”. In altre parole, l'incremento della forza lavoro **non potrà derivare da “passaggi” di lavoratori intervenuti infragruppo**.

Per alcune categorie di lavoratori (meritevoli di maggiore tutela), come definiti nell'allegato 1 dello schema di decreto, saranno previsti, inoltre, **coefficienti di maggiorazione del costo riferibile all'incremento occupazionale sul quale applicare la “maxi-deduzione”**.

Occorre rilevare che, oltre a essere stata rinviata la previsione di una **riduzione dell'aliquota Ires**, l'introduzione della maxi-deduzione **risulta attualmente prevista** (verosimilmente per



ragioni di coperture finanziarie) per il solo **periodo d'imposta 2024**, a fronte, però, di **una "definitiva" abrogazione dell'Ace**, con l'effetto che, chi non riuscisse a godere del beneficio per i nuovi assunti a tempo indeterminato (anche in ragione delle stringenti condizioni da rispettare) sarebbe comunque gravato da un **incremento di prelievo commisurato al venir meno dell'agevolazione Ace**. Inoltre, non essendo state adottate misure per contrastare il cd. "effetto annuncio", potrebbe anche accadere che taluni, al fine di massimizzare l'eventuale futura fruizione dell'agevolazione, decidano di **rimandare assunzioni già programmate**, quantomeno sino a quando il quadro normativo non fosse pienamente chiaro e definito. In casi analoghi, per esempio, nell'ambito del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, proprio per **contrastare il cd. "effetto annuncio"** era stato indicato, quale termine a decorrere dal quale avrebbero esplicato effetto le nuove percentuali e i nuovi massimali, quello di **diffusione del disegno di legge di bilancio** contenente le modifiche, a prescindere dall'entrata in vigore della norma agevolativa.