



REDDITO IMPRESA E IRAP

La Superdeduzione del 20% per i neoassunti: le criticità

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Il D.Lgs. 216/2023 rappresenta uno dei tasselli della **Riforma Tributaria** che lentamente (anche, e forse, soprattutto, a causa della rilevante carenza di risorse finanziarie) sta per prendere forma a titolo definitivo, cioè con i **provvedimenti attuativi**.

Il decreto sopra citato prende il nome di *“Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi”* e contiene, all'[articolo 4](#), la norma che assegna un **bonus fiscale ai datori di lavoro che assumono** personale dipendente con contratto a **tempo indeterminato** a far data dal 2024. In realtà, tale norma era nata come una **alternativa alla** cosiddetta **“riduzione della aliquota Ires”**, cioè un vantaggio fiscale concesso alle società che, al posto di veder ridotta l'aliquota Ires dal 24% al 15%, avessero **scelto di fruire di superdeduzione** del costo del lavoro, ai sensi dell'[articolo 6, Lett. b\), L. 111/2023](#). Poi la **riduzione della aliquota Ires** è stata **sospesa per mancanza di fondi**, mentre al suo posto è stata **confermata l'agevolazione fiscale** dedicata ai soggetti che **incrementano il personale dipendente**.

L'ambito soggettivo della norma è piuttosto ampio comprendendo sia **i datori di lavoro Imprese che quelli professionali**, con **esclusione dei soggetti in liquidazione** ordinaria o giudiziale o altri istituti liquidatori relativi alla **crisi di impresa**.

Un passaggio significativo è dedicato dal citato [articolo 4, comma 1, D.Lgs 216/2023](#), ai soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, devono aver **esercitato l'attività da almeno 365 giorni**. Tale passaggio normativo certamente **esclude le società di persone e le imprese individuali** (così come i professionisti associati ed individuali) che si **sono costituiti nel 2023** e che, quindi, non possono far constare **una attività per oltre 365 nel medesimo periodo 2023**. Quale possibilità in più, invece, può essere accordata alla società di capitali che, costituite nel 2023, hanno comunque **scelto il cosiddetto “esercizio lungo”** (esercizio superiore a 365 giorni). Infatti, se la ratio di questa disposizione è permettere un **confronto omogeno tra un anno completo** (2023) ed **un altro anno completo** (2024) si può ritenere che l'obiettivo sia raggiunto anche per le società che hanno **scelto di chiudere il primo esercizio iniziato nel 2023 a fine 2024**. In tal caso, il bonus dovrebbe competere **nell'esercizio successivo a quello**



in corso al 31.12.2023, quindi, l'esercizio che inizia l'1.1.2025 e termina al 31.12.2025. Una conferma in tal senso, da parte della Agenzia delle entrate, sarebbe necessaria perché, in realtà, il dato letterale presenta un ostacolo ad ammettere questa interpretazione, laddove si dice che “L'agevolazione di cui al primo periodo spetta ai soggetti **che hanno esercitato** l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 per almeno trecentosessantacinque giorni”. L'utilizzo del tempo passato prossimo (hanno esercitato), al momento in cui la norma è stata approvata (30.12.2023), potrebbe, infatti, **escludere quelle società che pur costituite**, ad esempio, a novembre 2023 abbiano scelto di **chiudere l'esercizio al 31.12.2024**, poiché non risulterebbe verificato, alla data di entrata in vigore della legge, il **periodo di attività di 365 giorni** nel periodo d'imposta **in corso al 31.12.2023**.

Il secondo tema da risolvere riguarda l'individuazione della figura del lavoratore **dipendente**, la cui assunzione nel 2024 fa scattare la **superdeduzione del 20%**. Si parla, infatti, di **lavoratori assunti con contratti di lavoro a tempo indeterminato** e, sul punto, si pone la **questione dell'assunzione degli apprendisti** i quali, alla fine del periodo di apprendistato, sono soggetti “licenziabili”. È, dunque, un **rapporto di lavoro a tempo determinato** (e come tale non rientrante nel novero di coloro la cui assunzione genera il bonus) oppure a **tempo indeterminato** (e quindi soggetti che, se assunti, possono generare il bonus)? Sul punto, è di aiuto la sentenza della Corte di Cassazione n. 17373/2017 che, in estrema sintesi, specifica che **non va confusa la “natura duale” del contratto di apprendistato** con un termine di scadenza che l'assimilerebbe ad un contratto a tempo determinato. Il **recesso dell'apprendistato** è ammesso **soltanto alla scadenza del periodo di formazione e previo preavviso**. Tale approccio porta la Suprema Corte ad affermare che il contratto di apprendistato rientra certamente tra i **contratti di lavoro a tempo indeterminato**, il che ci consente di ritenere che tali assunzioni rientrano nel novero di quelle che possono **generare il beneficio fiscale**.

La superdeuzione è legata al **costo del personale neoassunto**, a condizione, come afferma l'[articolo 4, comma 2, D.Lgs 216/2023](#), 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. Quindi, si tratta di impostare un **confronto tra un dato puntuale** (dipendenti a tempo indeterminato esistenti al 31.12.2024) **con un dato medio** (dipendenti mediamente occupati nel 2023). Ciò per dire che, in linea teorica, l'incremento si verificherebbe anche a fronte del fatto che **un dipendente sia stato assunto nel corso del 2023** (quindi partecipa al dato medio solo per una frazione percentuale), mentre egli **risultando assunto per l'intero 2024 genera un dato pari ad una unità**, quindi superiore. Ma in tal caso **non spetta alcuna agevolazione**, poiché è assente la condizione necessaria, ovvero che **il personale sia assunto nel 2024**. Si potrebbe porre il caso, simile a quello precedente, nel quale però **vi è un neoassunto nel 2024**, a fronte però di un licenziamento sempre, ad esempio, all'1.1.2024. Anche in questo caso, tuttavia, si ritiene che **non spetti alcuna agevolazione**, poiché è vero che esiste il costo del lavoro del personale assunto nel 2024, ma a fronte del licenziamento dell'altro dipendente **non vi sarà incremento del costo del lavoro** (voce B9 del conto economico) **nel 2024 rispetto al 2023**. Non va dimenticato, infatti, che nel comma 3, dell'[articolo 4, D.Lgs 216/2023](#), è previsto che la superdeduzione si applichi al minore



ammontare tra:

- il **dato del costo del personale neoassunto** e;
- l'incremento della **voce B9 del conto economico 2024** rispetto al 2023.

Infine, va rilevato che per determinare il costo del lavoro, **ciascun datore dovrà far riferimento alla imputazione temporale** eseguita nel rispetto delle regole applicabili, ai fini della determinazione del reddito del contribuente. A commento di tale locuzione normativa, la Relazione Illustrativa recita: “*.. per cui ad esempio, per i soggetti in contabilità semplificata e per gli esercenti arti e professioni, detti costi (cioè quelli del personale dipendente n.d.r) rileveranno secondo il principio di cassa*”. Questa affermazione desta non poco stupore atteso che, in base al chiaro disposto della [**circolare n. 11/E/2017**](#), il costo del personale dipendente per i soggetti imprese in semplificata **viene dedotto**, in deroga al criterio di cassa, **applicando il principio di competenza**. Si ritiene che si tratti di un semplice *lapsus calami* che non può comportare una modifica interpretativa (che sarebbe veramente radicale), **rispetto ad un tema così importante** nella determinazione del reddito.