



La super deduzione del costo del lavoro per il 2024

di **Manuela Baltolu**

Scadute alcune delle principali agevolazioni alle assunzioni, il D.Lgs. 216/2023 introduce per l'anno in corso una nuova misura legata all'incremento occupazionale.

Cos'è la super deduzione del costo del lavoro

Il D.Lgs. 216/2023, attuativo della L. 111/2023, è il primo atto della riforma fiscale che contiene, oltre a misure prettamente rivolte alla rimodulazione delle aliquote Irpef e delle detrazioni, una particolare maggiorazione del costo del personale ammesso in deduzione dal reddito d'impresa, in attesa della revisione del sistema di imposizione sui redditi d'impresa e per gli esercenti arti e professioni di cui all'articolo 6, comma 1, lettera a) della citata legge delega.

L'intervento si sostanzia nella concessione di una deduzione del costo del lavoro "*maggiorata*" per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, in presenza di nuove assunzioni di lavoratori subordinati effettuate nel medesimo periodo d'imposta a tempo indeterminato e che costituiscano incremento occupazionale rispetto al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

È opportuno ricordare che, come noto, il periodo d'imposta può non coincidere con l'anno solare; pertanto, il riferimento al "*periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023*" va inteso nel senso che, qualora, ad esempio, l'azienda in esame abbia il periodo d'imposta compreso tra il 1° luglio e il 30 giugno dell'anno successivo, il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 sarà quello compreso tra il 1° luglio 2023 e il 30 giugno 2024; di conseguenza, il periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 sarà costituito dal lasso di tempo compreso fra il 1° luglio 2024 e il 30 giugno 2025.

La maggiorazione della deduzione del costo del lavoro sarà del 20% per la generalità dei nuovi assunti, mentre, al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti, la percentuale sarà determinata dall'applicazione di specifici coefficienti che saranno determinati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Mlps, da emanarsi entro il 30 gennaio 2024 (30 giorni dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. 216/2023), con un tetto massimo del 30%.

In buona sostanza, l'agevolazione sarà pari al risparmio d'imposta calcolato sulla deduzione



ulteriore del costo del lavoro del 20% o della maggior misura.

Calcolo dell'incremento occupazionale: criticità

Secondo il dettato normativo, l'incremento occupazionale si realizza dal momento in cui il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 risulti superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Soffermandosi sul tenore letterale della norma, si nota la contrapposizione tra un valore "secco" (numero degli occupati a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023), e un valore medio (i dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 2023); è evidente la disparità tra i 2 valori, il primo che tiene conto delle "teste" presenti a una determinata data, il secondo che, invece, è riferito a un valore medio, ancorché non specificato con quali modalità di calcolo debba essere determinato, benché, in assenza di chiarimenti, appare ragionevole ritenere che il metodo più consono sia quello delle ULA.

Sarebbe stato, pertanto, opportuno uniformare i 2 valori posti a confronto, tenendo conto che, laddove si optasse per utilizzare il valore "secco", ciò sarebbe penalizzante per i datori di lavoro, in quanto non rilevarebbe il reale valore dell'incremento occupazionale riferito all'intero periodo d'imposta, limitandosi a fotografare la situazione occupazionale cristallizzata in un determinato momento e senza tener conto delle variazioni in diminuzione dell'organico aziendale verificatesi per cause indipendenti dalla volontà del datore di lavoro, ex articolo 31, comma 1, lettera f), D.Lgs. 150/2015:

"nei casi in cui le norme incentivanti richiedano un incremento occupazionale netto della forza lavoro mediamente occupata, il calcolo si effettua mensilmente, confrontando il numero di lavoratori dipendenti equivalente a tempo pieno del mese di riferimento con quello medio dei dodici mesi precedenti, avuto riguardo alla nozione di "impresa unica" di cui all'articolo 2, paragrafo 2, del Regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013, escludendo dal computo della base occupazionale media di riferimento sono esclusi i lavoratori che nel periodo di riferimento abbiano abbandonato il posto di lavoro a causa di dimissioni volontarie, invalidità, pensionamento per raggiunti limiti d'età, riduzione volontaria dell'orario di lavoro o licenziamento per giusta causa".

Una volta determinato, l'incremento dev'essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in eventuali società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ., o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Sono considerate società controllate:



1. le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2. le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
3. le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei punti 1 e 2 si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole, che si presume tale quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno 1/5 dei voti ovvero 1/10 se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

Il costo riferibile all'incremento occupazionale, che determinerà la base su cui calcolare la super deduzione, sarà costituito dal minore importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico, ai sensi dell'articolo 2425, comma 1, lettera B), numero 9), cod. civ. [\[1\]](#), rispetto al medesimo valore rilevato nel periodo d'imposta precedente.

Per i soggetti che non adottano lo schema di Conto economico di cui al citato articolo 2425, cod. civ., si considerano le corrispondenti voci di costo del personale, imputate temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente; si dovrà, pertanto, applicare il criterio di cassa per i contribuenti titolari di redditi degli esercenti arti e professioni, mentre si applicherà il criterio di competenza per i titolari di reddito d'impresa.

Ulteriore condizione per fruire della misura è che, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, dovrà essere superiore al numero dei lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023; anche in tal caso si ripete l'incongruenza dei 2 valori segnalata in precedenza (valore "secco" contro valore "medio").

La super deduzione spetterà, pertanto, al verificarsi, contestualmente, di 2 condizioni principali:

1. il numero dipendenti a tempo indeterminato in forza al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 dev'essere superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023;
2. il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato in forza al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre



2023, dev'essere superiore al numero dei lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Un'ulteriore limitazione risiede nel fatto che l'agevolazione spetta esclusivamente ai soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, abbiano esercitato l'attività per almeno 365 giorni, estromettendo, pertanto, tutti coloro aventi periodo di attività di durata inferiore.

La fruizione della misura è, inoltre, preclusa alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o ad altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa.

Soggetti svantaggiati con deduzione al 130%

Per quanto riguarda i soggetti svantaggiati che possono dare diritto all'ulteriore deduzione fino al 30%, per i quali sarà pubblicato apposito decreto che determinerà i coefficienti da applicare, l'elenco degli stessi è contenuto nell'allegato 1 al D.Lgs. 216/2013, che recepisce quanto disposto dall'articolo 2, n. 99, Regolamento UE 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 e successive modificazioni:

- persone con disabilità ex articolo 1, L. 68/1999;
- persone svantaggiate ai sensi dell'articolo 4, L. 381/1991, ovvero:
 1. ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari;
 2. soggetti in trattamento psichiatrico;
 3. tossicodipendenti;
 4. alcolisti;
 5. minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare;
 6. persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21, L. 354/1975 e successive modificazioni;
- donne di qualsiasi età con almeno 2 figli di età minore di 18 anni o prive di un impiego regolarmente retribuito^[2] da almeno 6 mesi residenti in Regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione Europea e nelle aree di cui all'articolo 2, numero 4), lettera f), Regolamento UE 651/2014 della Commissione, annualmente individuate con decreto del Mlps, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze^[3];
- donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza di cui all'articolo 5-bis, L. 93/2013, convertito in L. 119/2013, da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti commissioni mediche di verifica;
- giovani ammessi all'incentivo *Neet*, ex articolo 27, comma 1, D.L. 48/2023, convertito in



L. 85/2023;

- lavoratori con sede di lavoro situata in Regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo *pro capite* inferiore al 75% percento della media EU27, o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- beneficiari del Reddito di cittadinanza di cui agli articoli da 1 a 13, D.L. 4/2019 convertito in L. 26/2019, che siano decaduti dal beneficio per effetto dell'articolo 1, commi 313 e 318, L. 197/2022, e che non integrino i requisiti per l'accesso all'assegno di inclusione di cui all'articolo 1, D.L. 48/2023.

Comparazione con i preesistenti incentivi alle assunzioni

In sede di conferenza stampa di presentazione della Legge di Bilancio per il 2024 e del D.Lgs. 216/2023, è stato affermato che la super deduzione qui trattata avrebbe sostituito le decontribuzioni presenti nel 2023 per giovani e donne.

Essendo giunti a scadenza al 31 dicembre 2023 l'incentivo *Neet* (articolo 27, D.L. 48/2023), l'*under 36* (articolo 1, comma 297, L. 197/2022) e l'esonero donne al 100% (articolo 1, commi 298-299, L. 197/2022), si suppone che siano queste le misure sostituite.

Aldilà delle segnalate problematiche di gestione della nuova misura, non possiamo non segnalare le differenze sostanziali con gli sgravi contributivi esistenti in precedenza: innanzitutto le tempistiche di godimento, immediate (mensili) per gli sgravi contributivi, da rimandare alla dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo a quello in essere al 31 dicembre 2023 per la super deduzione (nell'esempio fornito in precedenza, il tutto avrà realizzazione nella dichiarazione inviata nel 2025).

Inoltre, relativamente al *quantum* del beneficio, rispetto all'esonero al 100% per l'assunzione/trasformazione delle donne, che aveva un massimo di 12.000 euro (8.000 euro l'anno per 18 mesi), o all'*under 36*, che poteva arrivare nelle Regioni del Mezzogiorno a ben 36.000 euro per lavoratore (8.000 euro annui per 48 mesi), il costo del singolo lavoratore dovrà essere decisamente importante per consentire un tale risparmio d'imposta, considerato che esso dovrà essere calcolato sul 20% di tale costo.

ESEMPIO

Ipotizziamo che in una Srl vengano assunti 4 dipendenti con contratto a tempo indeterminato, che comportino un costo complessivo di 180.000 euro, e che l'incremento occupazionale utile ai fini della spettanza della misura corrisponda a 110.000 euro; su tale cifra si procederà al calcolo del 20% di super deduzione, che sarà quindi pari a 22.000 euro, sulla quale si avrà un risparmio Ires di 5.280 euro (aliquota al 24%).



Se almeno una lavoratrice tra i nuovi assunti fosse stata beneficiaria dell'esonero donne, avrebbe generato un risparmio contributivo Inps massimo di 8.000 euro l'anno, e fino a 12.000 euro sul periodo totale di agevolazione spettante di 18 mesi.

Se almeno un lavoratore dei nuovi assunti fosse stato portatore dell'*under 36*, avrebbe generato un risparmio contributivo massimo di 8.000 euro in 12 mesi, 24.000 in 36 mesi (durata massima dell'incentivo), e 36.000 euro su 48 mesi (durata incentivo nel Mezzogiorno).

Se tutte le lavoratrici nuove assunte avessero i requisiti per la spettanza dell'esonero donne, ognuna di loro avrebbe comportato un risparmio massimo di 32.000 euro in un anno e fino a 48.000 euro su un periodo di 18 mesi; gli stessi soggetti, qualora tutti beneficiari di *under 36*, sarebbero stati portatori di un risparmio massimo di 32.000 euro in un anno e fino a 96.000 euro su un periodo di 36 mesi, e 48.000 euro su 48 mesi.

Per determinare l'effettivo risparmio spettante all'azienda in caso di applicazione degli sgravi contributivi occorre, però, anche quantificare l'incidenza dell'imposta sul minor costo contributivo derivante dall'applicazione degli stessi.

Nella tabella seguente si è ipotizzato che l'impresa sia soggetta a Ires al 24% come nell'esempio precedente.

Nei 12 mesi si ha un vantaggio leggermente inferiore applicando la *super* deduzione sia in riferimento all'esonero donne al 100%, sia rispetto all'*under 36*.

In periodi superiori all'anno, ovviamente, essendo la *super* deduzione limitata al solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il risparmio effettivo derivante dalla fruizione degli sgravi contributivi risulterà decisamente superiore.

Comparazione risparmio aziendale: *super* deduzione – incentivi all'occupazione (in euro)

	Risparmio Ires con <i>super</i> deduzione	Risparmio massimo Inps annuale 1 lavoratrice esonero donne	Risparmio massimo Inps per 18 mesi 1 lavoratrice esonero donne	Risparmio massimo Inps annuale 1 lavoratore/trice <i>under 36</i>	Risparmio massimo Inps per 36 mesi 1 lavoratore/trice <i>under 36</i>
Incidenza Ires 24% sul minor costo contributivo	5.280	8.000	12.000	8.000	24.000
Risparmio effettivo per l'azienda	5.280	6.080	9.120	6.080	18.240



[1] Costi per il personale:

1. a) salari e stipendi;
2. b) oneri sociali;
3. c) trattamento di fine rapporto;
4. d) trattamento di quiescenza e simili;
5. e) altri costi.

[2] Secondo il decreto MLPS del 17 ottobre 2017 si intendono privi di impiego regolarmente retribuito coloro che nel periodo di riferimento non hanno svolto attività subordinata della durata di almeno 6 mesi, ovvero che abbiano svolto:

- attività lavorativa in forma parasubordinata con reddito annuale < 8.500 euro (valore per l'anno 2024);

- attività lavorativa di lavoro autonomo con reddito annuale < 5.500 euro.

[3] Attualmente le zone svantaggiate sono identificate dalla Carta degli aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2022-2027, approvata dalla Commissione Europea in data 2 dicembre 2021 con decisione C(2021) 8655 *final*, e successive modifiche.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[La circolare di lavoro e previdenza](#)".

Master di specializzazione

**Gestione e organizzazione dello
studio e delle risorse umane**

Scopri di più