ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

2024 - LE NOVITÀ - ADEMPIMENTI OPERATIVI E FISCALI

MAXIDEDUZIONE PER IL COSTO DEL PERSONALE NEO-ASSUNTO

Dott. Francesca Gerosa

28 febbraio 2024

L’art. 4 del D.lgs. n. 216/2023, che consiste nel 1° modulo di attuazione della Legge delega di riforma fiscale (L. n. 111/2013) ha proceduto a rimodulare gli incentivi nei confronti degli operatori economici che procedono ad effettuare investimenti e/o nuove assunzioni.
In particolare, per il periodo d’imposta periodo 2024:

- ✓ è introdotta una **nuova agevolazione** riferita alle **nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato**
- ✓ è **abrogata l’agevolazione ACE**.

AMBITO TEMPORALE

In attesa della completa attuazione della riforma fiscale, e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici, l'agevolazione ha una portata temporale limitata.

E', infatti, applicabile per il **solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023**

periodo 2024 per i soggetti con esercizio "solare"

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

SOGGETTI INTERESSATI

L'agevolazione spetta

➔ ai **titolari di reddito d'impresa**

Imprese individuali
Imprese familiari e coniugali
Società di persone
Società di capitali
Enti commerciali
Società tra professionisti

➔ agli **esercenti arti e professioni**

Professionisti individuali
Associazioni professionali
Società semplici

che abbiano **esercitato l'attività per 365 giorni** (cioè per l'intero anno) nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2023 (periodo **2023** per i soggetti con esercizio "solare").

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

SOGGETTI ESCLUSI

✓ L'impresa deve trovarsi in condizioni di normale operatività (Relazione illustrativa), l'agevolazione non è riconosciuta alle imprese:

- in **liquidazione ordinaria**
- assoggettate a **liquidazione giudiziale/altri istituti liquidatori** di cui al Codice della crisi d'impresa: concordato preventivo, concordato minore, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria, accordi/piani di ristrutturazione da cui deriva l'estinzione dell'impresa.

✓ **Neoattività**: soggetti che hanno aperto P.Iva nel 2023

dal tenore della norma si ritiene vadano escluse anche le imprese già costituite nel 2022, ma "inattive" fino ai primi mesi del 2023; dovrebbero fare fede, oltre alle risultanze del Registro imprese, anche l'eventuale emissione/ricezione di fatture elettroniche

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

MECCANISMO APPLICATIVO

L'agevolazione consiste nell'assumere il costo dei lavoratori dipendenti di nuova assunzione con contratto a tempo indeterminato, maggiorandolo del 20% ai fini della deduzione ai fini dei redditi

il costo dei neoassunti diviene deducibile per il 120%

A tal fine è necessario individuare 2 parametri specifici:

- ✓ il **numero** dei lavoratori **dipendenti a tempo indeterminato** occupati
- ✓ l'**incremento** del **costo del lavoro complessivo.**

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

MECCANISMO APPLICATIVO - INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Duplice aspetto di **consistenza numerica**:

1° requisito - dipendenti a tempo indeterminato:

il **numero dei dipendenti a tempo indeterminato al 31/12/2024**

è superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato **mediamente occupato** nel periodo d'imposta precedente (periodo **2023**).

Disposizione antiabuso: il dato è calcolato **al netto delle diminuzioni occupazionali** verificatesi in **società controllate/collegate** (art. 2359 c.c.) o *"facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto*".

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

MECCANISMO APPLICATIVO - INCREMENTO OCCUPAZIONALE

2° requisito – tutti i dipendenti (a tempo indeterminato o meno):

il **numero totale al 31/12/2024** dei lavoratori dipendenti

è **superiore** a quello dei **dipendenti <u>mediamente</u> occupati nel 2023.**

N.B.

- caso in caso di invarianza (o riduzione) del numero sul 2024 rispetto a quello calcolato sul 2023 non spetta alcuna agevolazione.
- Si deve ritenere sia sufficiente il supero anche per una frazione di numero.
- Per quanto attiene la consistenza:

- nel **2024**: non rileva quando il dipendente è assunto (non va operato alcun "ragguaglio"); naturalmente, l'agevolazione per i dipendenti assunti in prossimità del 31/12/2024 sarà ridotta in quanto anche il relativo costo del lavoro risultava di entità modesta
- nel **2023**: va calcolato un **dato "medio".**

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

MECCANISMO APPLICATIVO - INCREMENTO OCCUPAZIONALE

N:B.: le **modalità del calcolo** della **media 2023** andranno disposte da un apposito **DM attuativo.**
E' probabile sia adottato un criterio analogo a quello previsto per il calcolo degli occupati ai fini della determinazione della dimensione delle imprese ex DM 18/04/2005 (rilevanza dei dipendenti part-time in rapporto alle ore lavorate rispetto a quelle del tempo pieno; esclusione degli apprendisti, ecc.).
Andrà, peraltro, chiarito se:

- rilevi anche la conferma a tempo indeterminato dei dipendenti assunti a tempo determinato
- la media consideri i mesi in cui il dipendente è stato in carico.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Anno 2023			Anno 2024			Incr. indet.	Incr. occupaz.	Spett. agevolaz.
Indet.	Det.	Tot.	Indet.	Det.	Tot.			
5	3	8	6	3	9	SI (+1)	SI	**SI**
5	3	8	6	2	8	SI (+1)	NO	**NO**
5	3	8	5	4	9	NO	SI	**NO**
5	3	8	4	3	7	NO	NO	**NO**

MECCANISMO APPLICATIVO - COSTO DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE

La voce di costo sulla quale applicare la maggiorazione del 20% è calcolata come **minor importo tra** i seguenti **costi del periodo 2024**:
a) costo "pieno" dei **nuovi assunti a tempo indeterminato**
b) incremento, **rispetto al periodo precedente**, **del costo complessivo del personale** (si cui alla voce B.9) di Conto economico di cui all'art. 2425, C.c).

MECCANISMO APPLICATIVO - COSTO DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Maggior costo ammesso in deduzione = Minore tra

- Costo effettivo nuovi assunti
- Incremento costo del personale , voce B 9) CE

X 20%

In sostanza: se il costo riferito ai "vecchi" dipendenti

- ✓ è rimasto inalterato o è aumentato: si assume l'intero costo riferito ai "nuovi" dipendenti
- ✓ è diminuito: si assume l'intero costo riferito ai "nuovi" dipendenti ridotto del decremento riferito ai "vecchi" dipendenti.

MECCANISMO APPLICATIVO - COSTO DELL'INCREMENTO OCCUPAZIONALE

Costo del personale = un costo complessivo, inclusivo di retribuzione; contributi previdenziali c/azienda ed INAIL; TFR; ratei di retribuzione (ferie/permessi non goduti, ecc.)

Determinazione= il costo del personale dipendente va **imputato temporalmente** in base alle ordinarie regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente:

- per le imprese: col principio di competenza (anche per le imprese in contabilità semplificata)
- per i professionisti: col principio di cassa, ad eccezione del TFR, rilevato per competenza.

per i soggetti che non adottano lo schema di Conto economico di cui all'art. 2425, C.c. vanno considerate le corrispondenti voci del costo del personale.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al 31/12/2024 è superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023?

NO

SI

il numero totale al 31/12/2024 dei lavoratori dipendenti è superiore a quello dei dipendenti mediamente occupati nel 2023?

NO

SI

C'è stato un incremento, rispetto al periodo precedente, del costo complessivo del personale (voce B9)

NO

SI

20% minor importo tra :

a) costo "pieno" dei nuovi assunti a tempo indeterminato nel 2024

b) incremento, rispetto al periodo precedente, del costo complessivo del personale (si cui alla voce B.9 ce)

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

ASSUNZIONE DI LAVORATORI “SVANTAGGIATI”

Al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti, l'art. 4, comma 5, D.Lgs. n. 216/2023, prevede che il costo riferibile a ciascun nuovo assunto è moltiplicato per un coefficiente di maggiorazione, nei casi in cui questo rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

L'Allegato 1 al D.Lgs. n. 216/2023 elenca nello specifico le categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, tra le quali vi sono:

- 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;

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

ASSUNZIONE DI LAVORATORI “SVANTAGGIATI”

- donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza di cui all'articolo 5-bis, Decreto Legge 14 agosto 2013, n. 93, da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti commissioni mediche di verifica;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile ex art. 27, comma 1, D.L. 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.

Pertanto, il costo riferibile a ciascun nuovo assunto, anche ai fini della determinazione dell'incremento complessivo del costo del personale (voce B.9)), è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione laddove il nuovo assunto rientra in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

DISPOSIZIONI ATTUATIVE

Il comma 6 prevede che **con DM del MEF** (di concerto con il Ministro del lavoro), da emanarsi **entro il 31/01/2024**, sono stabilite le **disposizioni attuative** dell'agevolazione (determinazione della media degli occupati nel 2023, coefficienti di maggiorazione per i lavoratori svantaggiati, ecc.).

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

RIDETERMINAZIONE DEGLI ACCONTI D'IMPOSTA

Il comma 6 prevede che non si tiene conto della maggior deduzione del 20% nella determinazione dell'acconto delle imposte dovuto per il periodo d'imposta:

- successivo a quello in corso al 31/12/2023 (acconto 2024): in caso di adozione del criterio previsionale
- successivo a quello in corso al 31/12/2024 (acconto 2025): in caso di adozione del criterio storico.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI

EXAMPLE

La **Alfa snc presenta la seguente situazione:**

- ✓ Consistenza dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2023: 12
- ✓ Consistenza dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024: 14
- ✓ Dipendenti assunti nel 2024 a tempo indeterminato: 2
- ✓ Media dipendenti nel 2023: 13,2
- ✓ Dipendenti totali al 31.12.2023: 18
- ✓ Dipendenti totali al 31.12.2024: 20
- ✓ Incremento del costo del lavoro nel 2024: € 35.000
- ✓ Costo del lavoro effettivo dipendente Bianchi: € 24.500
- ✓ Costo del lavoro effettivo dipendente Verdi: € 14.000

il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al 31/12/2024 è superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023?

SI

14 – 13,2 = + 0,8

il numero totale al 31/12/2024 dei lavoratori dipendenti è superiore a quello dei dipendenti mediamente occupati nel 2023?

SI

20 – 18 = 2

C'è stato un incremento, rispetto al periodo precedente, del costo complessivo del personale (voce B9)

SI

20% minor importo tra :

a) costo "pieno" dei nuovi assunti a tempo indeterminato nel 2024

b) incremento, rispetto al periodo precedente, del costo complessivo del personale (si cui alla voce B.9 ce)

Dipendenti assunti nel 2024	Incremento costo del lavoro	Costo effettivo	Maggiorazione 20% sul minor importo	Deduzione totale
2	€ 35.000	€ 38.500	(€35.000 x 20%) = €7.000	(€ 35.000 + € 7.000) = € **42.000**

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

ABROGAZIONE ACE

Come anticipato, l'art. 5 del Decreto ha disposto

- ➔ l'**abrogazione dell'agevolazione ACE**
- ➔ **a decorrere dal 2024**

Rendimento nozionale eccedente	Sino ad esaurimento dei relativi effetti si applicano le indisposizioni del riporto
Durata del riporto	Illimitata
Alternativa	Trasformazione in credito irap

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

RECAPTURE SUPERACE 2021

REGOLA → Riversamento della super ACE 2021 nel caso di distribuzioni di riserve non compensate da altre forme di incrementi patrimoniali sino al secondo periodo d'imposta successivo a quello agevolato

Nel **2023** la norma si applica per l'ultima volta

Riferimenti

Francesca Gerosa
Dottore Commercialista
Francesca.gerosa@cedagsrl.it