Le agevolazioni per le nuove assunzioni

Con la circolare n. 1 del 20 gennaio, l'Agenzia delle Entrate ha rilasciato i primi chiarimenti ufficiali in merito alla super deduzione per le nuove assunzioni a tempo indeterminato, inizialmente prevista per il solo 2024 dall'art. 4 del D.Lgs. 216/2023 e dal DM 25 giugno 2024, ma **prorogata** dall'art. 1 commi 399-400 della L. 207/2024 anche per il 2025, 2026, 2027. In particolare, per ciascuno dei tre periodi d'imposta per i quali è disposta la proroga, la disciplina agevolativa in esame dovrà essere applicata, con i relativi adeguamenti temporali, facendo riferimento alle disposizioni recate dal citato DLgs. e dal decreto attuativo (che riguardano il 2024).

Sotto il profilo dei **soggetti beneficiari**, possono fruire dell'agevolazione i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, a esclusione dei soggetti in regime forfetario *ex* L. 190/2014.

Quanto ai titolari di **reddito d'impresa**, si tratta di: soggetti passivi IRES di cui all'art. 73 comma 1 lettere a) e b) del TUIR; enti non commerciali residenti, vale a dire i soggetti di cui all'art. 73 comma 1 lettera c) del TUIR, con riferimento alle nuove assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale; società ed enti non residenti di cui all'art. 73 comma 1 lettera d) del TUIR, con riferimento alle nuove assunzioni relative all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione; società di persone ed equiparate di cui all'art. 5 del TUIR; imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali.

Non rientrano quindi tra i beneficiari dell'agevolazione, ad esempio, gli **imprenditori agricoli** che producono esclusivamente un reddito agrario *ex* art. 32 del TUIR.

Sono inoltre ammessi all'agevolazione gli esercenti arti e **professioni**, anche in forma associata, che conseguono un reddito di lavoro autonomo determinato ai sensi dell'art. 54 commi da 1 a 6-*bis*, del TUIR (ora artt. da 54 a 54-*septies* del TUIR, a seguito delle modifiche recate dal DLgs. 192/2024 di revisione dell'IRPEF e dell'IRES).

Definita la natura del reddito del datore di lavoro, l'art. 4 del D.Lgs. 216/2023 fissa ulteriori **requisiti soggettivi** per la singola attività d'impresa o professionale, ripresi e chiariti nell'art. 3, commi 2, 3, 4 e 5, del DM.

In particolare, il comma 2 stabilisce, nella sostanza, che deve sussistere un periodo minimo in cui l'**attività** d'impresa o professionale sia stata **effettivamente esercitata** prima del periodo agevolato.

In particolare, tale disposizione prevede che l'agevolazione spetta a condizione che i soggetti interessati abbiano esercitato effettivamente l'attività nei **365 giorni** (ovvero nei 366 giorni se il periodo d'imposta include il 29 febbraio 2024) antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (1° gennaio 2024 per i soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Ne consegue che, in caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'attività deve aver avuto inizio in data non successiva al 1° gennaio 2023.

Con la Relazione illustrativa al decreto attuativo è stato precisato che, in presenza di newco derivanti da operazioni di riorganizzazione, non si applicano le previsioni sopra descritte, ma le regole delineate in merito alla continuità dei contratti di lavoro.

La circolare riporta l'esemplificazione solo per il 2024, ma le medesime considerazioni si applicherebbero anche con riferimento ai singoli periodi oggetto della proroga.

Viene precisato che la **data di inizio** attività può essere riscontrata nei modelli AA7/10 e AA9/12, ma laddove la data di effettivo inizio dell'attività sia successiva a quella formalmente indicata in tali modelli occorre far riferimento alla data di effettivo inizio.

Quanto ai requisiti oggettivi (**incremento occupazionale** e incremento occupazionale complessivo), la super deduzione spetta solo se, al termine del periodo d'imposta agevolato, l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato è accompagnato dall'incremento del numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato.

La circolare chiarisce che la **media occupazionale** dei dipendenti a tempo indeterminato e quella del numero complessivo dei dipendenti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, utili alla verifica dell'aumento della base occupazionale, sono calcolate sommando i rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 (o 366 se il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 include il 29 febbraio).

Sul punto la circolare fornisce alcune **esemplificazioni**, anche con riferimento a determinate fattispecie (es. cessione del contratto di lavoro).

(MF/ms)