

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO **SETTEMBRE 2024**

Lecco, 25/09/2024

Spett.le clientela
- Loro sede -

www.studiodellera.it

MAGGIORAZIONE DEL COSTO AMMESSO IN DEDUZIONE IN PRESENZA DI NUOVE ASSUNZIONI

Il D.lgs. 216/2023 dispone per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, ai fini della determinazione del reddito, la maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato nonché una ulteriore deduzione in presenza di nuove assunzioni di dipendenti, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, rientranti nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

Per dare attuazione a quanto sopra è stato emanato dal Mef di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali un apposito decreto che, contiene le modalità di attuazione di quanto sopra.

Soggetti beneficiari

I soggetti che possono beneficiare della maggiorazione:

- i titolari di reddito d'impresa;
- le società di capitali ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), Tuir;
- gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), Tuir, limitatamente ai nuovi assunti utilizzati nell'esercizio dell'attività commerciale;
- le società ed enti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), Tuir, in relazione all'attività commerciale esercitata nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione;
- le società di persone ed equiparate di cui all'articolo 5, Tuir e le imprese individuali;
- gli esercenti arti e professioni, anche in forma di associazione professionale o di società semplice, che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54, Tuir.

Restano esclusi dal novero dei fruitori dell'agevolazione i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa (ad esempio, imprenditori agricoli). Sono altresì escluse le imprese in liquidazione ordinaria nonché quelle in liquidazione giudiziale (fallimento) o che abbiano fatto ricorso agli altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria di cui al Codice della crisi. Gli enti non commerciali possono rientrare con esclusivo riferimento alle assunzioni di lavoratori impiegati nell'attività commerciale risultante da separata evidenza contabile. Non è nemmeno consentito ai soggetti nel c.d. regime contabile "forfetario".

L'agevolazione spetta a condizione che i soggetti di cui sopra abbiano esercitato l'attività nei 365 giorni antecedenti il primo giorno del periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2023 (1° gennaio 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno civile).



Incremento occupazionale

L'agevolazione spetta nel caso in cui il numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (31 dicembre 2024 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno civile), è superiore al numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel precedente periodo d'imposta. Si tratta, quindi, di una prima verifica che condiziona il beneficio alla sussistenza dell'incremento occupazionale dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta agevolato rispetto a quello precedente. Al riguardo, si precisa che per identificare "*i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato*" occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'articolo 1, D.lgs. 81/2015, nonché a tutte quelle assimilabili, sulla base della disciplina giuslavoristica. Nel caso del contratto di apprendistato, infatti, la tipologia contrattuale costituisce di regola un contratto a tempo indeterminato. L'incremento occupazionale rileva a condizione che, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente. Si tratta, quindi, di una seconda verifica che condiziona ulteriormente il beneficio alla sussistenza dell'incremento occupazionale di tutti i lavoratori dipendenti (sia a tempo indeterminato sia a tempo determinato) nel periodo d'imposta agevolato rispetto a quello precedente. In considerazione della finalità del beneficio che, come già accennato, mira a stimolare gli investimenti in capitale umano mediante assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori dipendenti, sono incluse tra i decrementi anche le ipotesi di interruzione del contratto di lavoro fisiologiche (quali, ad esempio, il pensionamento). In tal caso, infatti, le assunzioni operate rientrano nell'ordinario *turn over* delle risorse attive, confermando che la scelta dell'imprenditore non è stimolata dalla presenza dell'agevolazione. In sostanza, quindi, il beneficio 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.

Infine, in base a quanto disposto dal decreto:

- rileva, ai fini della determinazione dell'incremento occupazionale, anche la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato;
- i soci lavoratori di società cooperative sono equiparati ai lavoratori dipendenti; va da sé, ovviamente, stante il tenore dell'agevolazione, che l'equiparazione opera laddove la società cooperativa stipuli con il socio lavoratore un contratto di lavoro subordinato;
- rilevano anche i lavoratori con contratto a tempo parziale in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale ai fini sia della determinazione dell'incremento occupazionale sia dell'incremento occupazionale complessivo.

Modalità di determinazione della maggiorazione del costo del lavoro

Il costo da assumere ai fini della determinazione della maggiorazione è il minore fra:

- il costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti, quale risulta dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, comma 1, lettera b), n. 9, cod. civ.;
- l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle voci di cui al medesimo articolo 2425, comma 1, lettera b), n. 9), cod. civ., rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.



Il tenore letterale delle disposizioni in esame impone di fare riferimento, ai fini del calcolo del beneficio, al dato contabile degli elementi sopra descritti, senza considerare il *quantum* deducibile ai fini del reddito d'impresa.

A titolo esemplificativo, dunque, sono da considerare (se rilevati nella già menzionata voce):

1. i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) e gli oneri sociali a carico del dipendente, nonché le indennità;
2. gli oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e assicurativi;
3. gli accantonamenti a eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal Tfr e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne.

Diversamente, sono esclusi gli oneri rilevati in altre voci del Conto economico come quelli relativi ai buoni pasto, le spese per l'aggiornamento professionale dei dipendenti, i costi per servizi di vitto e alloggio dei dipendenti in trasferta, nonché quelli relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

Il costo del personale così determinato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito:

- di un importo pari al 20%;
- di un ulteriore 10% del costo effettivamente sostenuto dall'impresa in caso di nuove assunzioni di dipendenti riconducibili a ciascuna delle categorie meritevoli di maggiore tutela, individuate nell'Allegato 1, D.lgs. 216/2023. Per questa categoria di dipendenti, dunque, la maggiorazione totale sarà del 30% (20 + 10%).

NUOVE QUOTE FLUSSI STAGIONALI

Il Ministero del lavoro ha reso noto, facendo seguito alla precedente ripartizione di quote di cui al D.P.C.M. 27 settembre 2023 (nota n. 1109 del 10 aprile 2024) sulla *"Programmazione transitoria dei flussi d'ingresso dei lavoratori non comunitari nel territorio dello Stato per il triennio 2023-2025"*, tenuto conto dei dati pervenuti aggiornati al 2 agosto 2024 e relativi alle istanze per lavoro stagionale presentate agli Sportelli unici dell'immigrazione, di aver attribuito, direttamente sul sistema Silen, ulteriori 5.850 quote relative alle istanze presentate per lavoro stagionale/pluriennale dalle organizzazioni datoriali del settore agricolo. Sono escluse le regioni Basilicata; Friuli-Venezia Giulia; Bolzano; Trento e Umbria.

In allegato alla nota n. 2525 del 9 agosto 2024 è presente la distribuzione territoriale delle nuove quote.

NUOVE DISPOSIZIONI SUI CONTROLLI

Con la nota 1357/2024, l'INL ha fornito le prime indicazioni operative sul D.lgs. 103/2024, recante *"Semplificazione dei controlli sulle attività economiche, in attuazione della delega al Governo di cui all'articolo 27, comma 1, della legge 5 agosto 2022, n. 118"* ed entrato in vigore il 2 agosto, che introduce disposizioni destinate a incidere sulle attività dell'Ispettorato, sia per quanto concerne la programmazione della vigilanza,



sia in termini di sanzionabilità di condotte che violano alcune disposizioni in materia di lavoro e legislazione sociale. Il decreto vale per i controlli amministrativi sulle attività economiche svolti dalle pubbliche amministrazioni e introduce:

- la nozione di *“diffida amministrativa”*, da intendersi quale *“invito, contenuto nel verbale di ispezione, rivolto dall'accertatore al trasgressore e agli altri soggetti di cui all'articolo 6 della legge 24 novembre 1981, n. 689, prima della contestazione della violazione, a sanare la stessa”* (trattasi dunque di un atto diverso dalla diffida di cui all'articolo 13, D.lgs. 124/2004);

- alcune disposizioni finalizzate a una semplificazione degli adempimenti amministrativi, tuttavia non ancora effettivamente operative;

- un *“sistema di identificazione e gestione del rischio su base volontaria”*, ai fini della programmazione dei controlli, riferito ad alcuni ambiti omogenei, tra cui quello della sicurezza dei lavoratori ma anche, ad esempio, quello della protezione ambientale, dell'igiene e salute pubblica e della sicurezza pubblica.

Per quanto concerne, in particolare, la vigilanza, l'articolo 4 del decreto, sebbene non immediatamente operativo, stabilisce che *“le amministrazioni che svolgono funzioni di controllo, prima di avviare le attività di vigilanza consultano ed alimentano con gli esiti dei controlli il fascicolo informatico di impresa”* tenuto dalle Camere di commercio, così da avere contezza anche degli esiti dei controlli già svolti da altre amministrazioni. Viene anche ribadito che le PP.AA. non possono richiedere la produzione di documenti e informazioni già disponibili nel fascicolo informatico o comunque in loro possesso.

L'articolo 5 del decreto introduce alcuni principi informativi sui controlli alle imprese, rimettendo a Ministeri e Regioni il compito di pubblicare sui propri siti istituzionali apposite linee guida o *faq* per agevolare e promuovere la comprensione e il rispetto sostanziale della normativa applicabile in materia di controlli, i quali dovranno fondarsi sul principio della *“fiducia nell'azione legittima, trasparente e corretta delle amministrazioni”*, nonché su quelli della *“efficacia, efficienza e proporzionalità”*, minimizzando le richieste documentali *“secondo il criterio del minimo sacrificio organizzativo per il soggetto controllato”*.

Inoltre, è previsto che, salvo i casi di richieste da parte dell'Autorità giudiziaria o di specifiche segnalazioni di soggetti privati o pubblici, i casi previsti dal diritto dell'unione europea e i controlli per la sicurezza sui luoghi di lavoro oppure ogni qual volta si rilevano situazioni di rischio – casi per i quali i controlli vengono effettuati con immediatezza – le amministrazioni programmano i controlli e i relativi accessi ispettivi con intervalli temporali correlati alla gravità del rischio, che non può essere inferiore ad un anno per i soggetti che presentano un rischio basso. La disposizione declina ulteriori previsioni che vanno in parte a sovrapporsi con la c.d. *“Lista di conformità INL”* (articolo 29, commi 7, 8 e 9, D.L. 19/2024), per gli iscritti nella quale sono escluse ulteriori verifiche da parte dell'INL nelle materie oggetto degli accertamenti, fatte salve le verifiche in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, le eventuali richieste di intervento, nonché le attività di indagine disposte dalla Procura della Repubblica, per un periodo di 12 mesi dalla data di iscrizione nella Lista. L'articolo 5 prevede, inoltre, che:

- *“non possono essere effettuate due o più ispezioni diverse sullo stesso operatore economico contemporaneamente, a meno che le amministrazioni non si accordino preventivamente per svolgere una ispezione congiunta”*;

- le amministrazioni improntano la propria attività al rispetto del *“principio del contraddittorio”* e *“adottano i provvedimenti di propria competenza, ivi incluse eventuali sanzioni, in modo proporzionale al livello di rischio”*



(...) al pregiudizio arrecato, alle dimensioni del soggetto controllato e all'attività economica svolta", quindi principio che incide sui criteri di commisurazione delle sanzioni da adottarsi con ordinanza-ingiunzione, al pari di quelli indicati dall'articolo 11, L. 689/1981.

Non appare invece applicabile agli accertamenti di competenza dell'INL la previsione secondo cui le amministrazioni sono tenute a fornire, prima di un accesso nei locali aziendali, *"l'elenco della documentazione necessaria alla verifica ispettiva"*.

L'articolo 6 del decreto prevede che *"salvo che il fatto costituisca reato, per le violazioni per le quali è prevista l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria non superiore nel massimo a cinquemila euro, l'organo di controllo incaricato, nel caso in cui accerti, per la prima volta nell'arco di un quinquennio, l'esistenza di violazioni sanabili, diffida l'interessato a porre termine alla violazione, ad adempiere alle prescrizioni violate e a rimuovere le conseguenze dell'illecito amministrativo entro un termine non superiore a venti giorni dalla data della notificazione dell'atto di diffida. In caso di ottemperanza alla diffida, il procedimento sanzionatorio si estingue limitatamente alle inosservanze sanate. L'istituto della diffida amministrativa di cui al presente decreto non si applica a violazioni di obblighi o adempimenti che riguardano la tutela della salute, la sicurezza e l'incolumità pubblica e la sicurezza sui luoghi di lavoro"*. Laddove la stessa non trovi applicazione si seguiranno le *"normali"* procedure sanzionatorie, ivi compresa l'adozione della diffida di cui all'articolo 13, D.lgs. 124/2004.

La diffida amministrativa trova applicazione esclusivamente in relazione alle violazioni per le quali è prevista in astratto una sanzione amministrativa pecuniaria di massimo 5.000 euro, come tale soggetta alla disciplina di cui alla L. 689/1981 e la violazione sanabile deve essere stata per la prima volta accertata nell'arco di un quinquennio.

Il D.lgs. 103/2024 è entrato in vigore il 2 agosto e l'INL ritiene che le sue previsioni, in particolare quelle ex articolo 6 in materia di diffida amministrativa, possano applicarsi agli illeciti accertati a partire da tale data, anche se riferiti a condotte poste in essere precedentemente in quanto trattasi di disposizione di carattere procedurale.

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenerVi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.

Cordiali saluti.

STUDIO DELL'ERA
Studio Dell'Era Consulenti del Lavoro Associati

