

Redditi e ISA 2025 integrano la maggiorazione del costo del personale

I modelli redditi e gli ISA, approvati in via definitiva dall'Agenzia delle Entrate, sono pronti a includere la maxideduzione relativa ai nuovi rapporti di lavoro a tempo indeterminato instaurati. Questa maggiorazione è separata dal costo effettivo, che rimane l'unico indicatore della capacità contributiva.

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 marzo 2025, che hanno approvato in via definitiva i modelli redditi, confermano le informazioni già diffuse nelle bozze precedenti riguardanti la collocazione della maggiorazione deducibile del costo del lavoro. Questo incentivo, introdotto dall'art. 4 D.Lgs. 216/2023, mira a promuovere l'instaurazione di rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

La novità riguarda gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni e, se svolgono attività commerciale con manodopera dipendente assunta nel periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2023, anche gli enti no profit. La maxideduzione interessa il fascicolo 3 del modello redditi PF, nei quadri RE, RF e RG, così come i corrispondenti quadri nei modelli per società di persone e il quadro RF del modello Redditi SC per le società di capitali. Nel modello Redditi ENC, la deduzione aggiuntiva sarà indicata nei quadri RE, RF, RG e nel quadro RC tra «gli altri componenti negativi deducibili». Il quadro RC è riservato agli enti soggetti alle norme di contabilità pubblica che non devono tenere la contabilità separata se seguono le modalità previste dalla legge.

Nei quadri RE vi sono voci specifiche per la maggiorazione nel medesimo rigo che riporta i costi del personale. Nei quadri RF, destinati alle imprese con regime di contabilità ordinaria, la deduzione aggiuntiva deve essere dichiarata tra le variazioni in diminuzione. Nei quadri RG, per i soggetti in regime di contabilità semplificata, il beneficio dovrà essere indicato tra gli altri componenti negativi.

Per una corretta applicazione degli ISA, si è già osservato che sarebbe logico distinguere il beneficio dal totale costo del personale, poiché solo considerando l'ammontare reale si può rivelare la capacità contributiva del contribuente. Questa interpretazione è stata confermata dal provvedimento direttoriale delle Entrate del 17 marzo 2025, con cui sono stati approvati i n. 172 modelli con le relative istruzioni. Le istruzioni per la compilazione del quadro F precisano infatti che l'importo relativo alla maggiorazione del costo ammesso in deduzione per nuove assunzioni, come previsto dall'art. 4 D.Lgs. 216/2023, non deve essere incluso nelle spese per lavoro dipendente esposte. L'importo della maggiorazione verrà invece rappresentato tra gli oneri diversi di gestione e le altre componenti negative.

L'art. 4 D.Lgs. 216/2023 consente l'agevolazione fiscale per l'anno successivo al 31 dicembre 2023, con una maggiorazione di 20 punti percentuali sul costo del lavoro per le assunzioni a tempo indeterminato nel periodo agevolato. Il comma 6 prevede un ulteriore incremento della maggiorazione per le assunzioni di individui delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, specificate nell'allegato 1 del decreto. Un decreto interministeriale MEF/Ministero del

Lavoro, DM 25 giugno 2024, stabilisce che l'art. 5, comma 3, incrementa la maggiorazione del 20% di ulteriori 10 punti percentuali per queste categorie di lavoratori.

Per usufruire dell'agevolazione, l'attività deve essere stata esercitata nei 365 giorni (366 nel 2024) prima del nuovo periodo d'imposta dopo il 31 dicembre 2023. Se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, l'attività deve essere iniziata entro il 1° gennaio 2023. Le imprese con un periodo d'imposta inferiore a 365 giorni al 31 dicembre 2023 possono beneficiare dell'agevolazione se sono operative da almeno 365 giorni.

Inoltre, è necessario un incremento occupazionale alla fine del periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2023. Questo incremento si ha quando il numero di dipendenti a tempo indeterminato supera quello medio del periodo d'imposta precedente. Nelle società controllate o collegate, il calcolo va fatto escludendo le diminuzioni occupazionali.

Come illustrato dalla circolare n. 1/E/2025 delle Entrate, l'art. 4 c. 4 D.Lgs. 216/2023 richiede un incremento occupazionale complessivo che consideri tutti i rapporti di lavoro subordinato, non solo quelli a tempo indeterminato. In sintesi, il numero totale di lavoratori dipendenti alla fine del periodo d'imposta deve essere superiore al numero medio di lavoratori occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

I due incrementi devono verificarsi insieme per ottenere il beneficio. Se il reddito del datore di lavoro è determinato con criteri forfettari, non è possibile usufruire del beneficio. Se coesistono regimi reddituali analitici e forfettari, la maggiorazione della deduzione si applica proporzionalmente ai ricavi e proventi dell'attività con reddito determinato in modo ordinario rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi e proventi.

Per gli enti non commerciali residenti, la maggiorazione del costo di nuove assunzioni a tempo indeterminato, utili sia per l'attività istituzionale sia per quella commerciale, spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. L'art. 3, comma 4, del DM attuativo richiede che i costi siano evidenziati separatamente nella contabilità.

In fase di predisposizione dei modelli dichiarativi reddituali, sarà necessario determinare gli acconti. L'art. 4 c. 7 D.Lgs. 216/2023 stabilisce che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024, si utilizzi come base di calcolo l'imposta che sarebbe stata determinata nel precedente periodo senza applicare la maggiorazione della deduzione. Allo stesso modo, secondo l'art. 1, comma 400, della legge di Bilancio 2025, si procederà per i periodi d'imposta successivi a quelli ai quali è stata estesa l'agevolazione.

La L. 207/2024, con l'art. 1 commi 399 e 400, prevede che l'agevolazione si applichi anche alla deduzione del costo del lavoro relativo alle nuove assunzioni a tempo indeterminato effettuate nei tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2024 (per i soggetti solari 2025, 2026 e 2027).