



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **MAXI-DEDUZIONE 120% COSTO DEL LAVORO: LA PRASSI APPLICATIVA NEL MODELLO REDDITI 2025**

*Pubblicato il 11 Giugno 2025 di Sabatino Pizzano*



L'impianto normativo introdotto dal D.Lgs. n. 216/2023 continua a destare interesse nel panorama fiscale nazionale, non tanto per la novità dell'incentivo - ormai consolidato nell'esperienza applicativa - quanto per le complessità operative che emergono in fase di dichiarazione dei redditi. La **super-deduzione del 120%** sui costi del personale assunto a tempo indeterminato rappresenta infatti uno strumento di politica economica significativo, la cui corretta applicazione richiede attenzione metodologica non trascurabile.

**Stanco di leggere? Ascolta l'articolo in formato podcast.**

<https://www.studiopizzano.it/wp-content/uploads/2025/06/Maxi-deduzione-120-costo-del-lavoro.ogg>

## Quadro normativo di riferimento e proroga triennale

La disciplina trova origine nell'articolo 4 del decreto legislativo citato, che ha stabilito - inizialmente per il solo periodo d'imposta successivo al 2023 - una maggiorazione del 20% sui costi del personale neoassunto. La portata dell'agevolazione ha tuttavia acquisito maggiore rilevanza con la proroga disposta dalla legge n. 207/2024 (Legge di Bilancio 2025), che ha esteso il beneficio al triennio 2025-2027.

Nel dettaglio normativo, l'incentivo si sostanzia in una **deduzione aggiuntiva** - non già in un credito d'imposta - che si aggiunge alla normale deducibilità del costo del lavoro. Tale precisazione assume rilevanza non marginale, considerato che la deduzione opera esclusivamente ai fini delle imposte dirette, senza alcun riflesso in ambito IRAP.

La meccanica applicativa si basa su un calcolo "mobile", che consente di determinare l'incremento occupazionale raffrontando ciascun periodo d'imposta agevolato con quello immediatamente precedente. Questa modalità di calcolo, seppur concettualmente lineare, presenta aspetti di complessità quando applicata a realtà imprenditoriali articolate.

## Vincoli soggettivi e requisiti di accesso

L'accesso all'agevolazione presuppone il rispetto di specifici vincoli, che la prassi amministrativa ha chiarito nel decreto ministeriale del 25 giugno 2024. In primo luogo, è necessario aver esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno 365 giorni - requisito che esclude de facto le imprese di nuova costituzione.

Il secondo vincolo attiene all'incremento occupazionale effettivo: il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo agevolato deve risultare superiore alla media occupazionale del periodo precedente. Tale meccanismo di verifica, nella sua apparente semplicità, cela insidie interpretative non trascurabili.

Sono esclusi dall'agevolazione:

- Le società in liquidazione (ordinaria o giudiziale)
- Gli imprenditori agricoli che determinano il reddito forfetariamente ex art. 32 TUIR
- I soggetti che applicano il regime forfetario

Quest'ultima esclusione appare coerente con l'impianto generale del regime forfetario, che non consente variazioni in diminuzione del reddito determinato secondo le modalità semplificate.

## La questione dei contratti trasformati e del personale part-time

Il decreto attuativo ha fornito precisazioni significative sulla nozione di "incremento occupazionale". Rileva, in particolare, la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato, purché effettuata nel periodo di riferimento agevolato. Tale previsione risponde a logiche di sostanza economica, evitando che la mera riqualificazione contrattuale possa eludere la ratio dell'incentivo.

Per i lavoratori part-time, il calcolo avviene in misura proporzionale alle ore lavorate rispetto a quelle previste dal contratto collettivo nazionale. Questa modalità di computo, seppur tecnicamente corretta, può generare frazioni decimali che complicano la determinazione dell'incremento occupazionale - aspetto questo che nella prassi professionale si osserva con frequenza.

I dipendenti in somministrazione rilevano per l'impresa utilizzatrice in proporzione alla durata del rapporto, mentre i soci lavoratori di cooperative sono equiparati ai dipendenti. Non rileva invece il personale destinato a stabili organizzazioni estere, coerentemente con i principi di territorialità dell'imposizione.

## Complessità applicative nei gruppi di imprese

La disciplina assume particolare complessità quando applicata ai gruppi di imprese. La norma prevede infatti che l'incremento occupazionale vada considerato "al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate". Tale previsione identifica il gruppo come unico soggetto economico, richiedendo un incremento occupazionale effettivo anche a livello consolidato.

La circolare n. 1/E/2025 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per "gruppo" si intende l'insieme delle società controllanti, controllate o collegate ex art. 2359 c.c., includendo anche soggetti diversi dalle società di capitali. Il "gruppo interno" comprende esclusivamente i soggetti residenti, comprese le stabili organizzazioni italiane di società estere.

Per le società a controllo congiunto e quelle collegate, i dati sono considerati proporzionalmente alle quote di controllo e partecipazione detenute. Non si considerano invece le società collegate che risultano controllate da soggetti esterni al gruppo, per evitare duplicazioni nel calcolo.

Questa articolazione normativa - certamente meritoria sotto il profilo antielusivo - genera però complessità operative non trascurabili, richiedendo analisi consolidate che spesso eccedono le competenze dell'ordinaria consulenza fiscale.

## Determinazione del costo riferibile all'incremento

Il costo agevolabile si determina assumendo il minor importo tra:

- Il costo effettivo dei nuovi assunti
- L'incremento complessivo del costo del personale (voce B.9 del conto economico) rispetto al 2023

Tale meccanismo di calcolo risponde a logiche di ragionevolezza, evitando che l'agevolazione possa eccedere l'effettivo incremento dei costi sostenuti. Per i soggetti che non adottano lo schema civilistico del conto economico, si assumono le corrispondenti voci di costo del personale.

L'imputazione temporale segue le regole applicabili per la determinazione del reddito del contribuente, con conseguente necessità di coordinamento tra principi civilistici e fiscali. Aspetto questo che, nell'esperienza applicativa, genera talvolta incertezze interpretative.

La maggiorazione può raggiungere il **30%** per dipendenti appartenenti alle categorie meritevoli di maggiore tutela individuate nell'Allegato 1 al D.Lgs. n. 216/2023. Tale incremento risponde a finalità di politica sociale, incentivando l'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati.

## Indicazioni operative nel modello Redditi 2025

La concreta applicazione dell'agevolazione avviene attraverso una variazione in diminuzione nel modello Redditi. Per le società di capitali, il quadro RF del modello SC è stato aggiornato con specifici codici nel rigo RF55:

- **Codice 66:** maggiorazione del 20% (comma 1, art. 4 D.Lgs. 216/2023)
- **Codice 67:** maggiorazione del 30% per categorie tutelate

Nel modello Redditi PF, per i redditi da lavoro autonomo si utilizza il rigo RE11, colonna 3, con indicazione degli importi anche nelle rispettive colonne 1 e 2. Le imprese in contabilità ordinaria utilizzano il rigo RF55 con i medesimi codici 66 e 67.

Per gli esercenti attività commerciali in contabilità semplificata, la compilazione avviene nel quadro RG, rigo RG10, con:

- **Codice 53:** maggiorazione del 20%
- **Codice 54:** maggiorazione del 30% per categorie tutelate

## Profili di coordinamento con il regime degli acconti

La normativa ha previsto specifiche disposizioni per il calcolo degli acconti. Nella determinazione dell'acconto per il 2025, 2026 e 2027 non si tiene conto dell'agevolazione, dovendo necessariamente utilizzare il metodo previsionale. Tale previsione risponde a logiche di certezza del gettito, evitando distorsioni nell'applicazione del metodo storico.

Per gli acconti 2026, 2027 e 2028 calcolati con metodo storico, si assume quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza applicare l'agevolazione. Questo meccanismo, seppur tecnicamente corretto, complica la gestione degli adempimenti fiscali nelle annualità successive.

La disciplina degli acconti rappresenta forse l'aspetto più tecnico dell'intera normativa, richiedendo particolare attenzione nella pianificazione fiscale d'impresa. Nella prassi professionale si osserva infatti come molti contribuenti sottovalutino gli impatti di medio termine di tali disposizioni.

L'agevolazione in esame si inserisce nel più ampio quadro delle politiche di incentivazione all'occupazione, rappresentando uno strumento di sostegno alle imprese che decidono di investire in risorse umane stabili. La sua efficacia dipenderà, come spesso accade, dalla capacità del sistema di semplificare gli adempimenti mantenendo al contempo rigorosi controlli antiabuso.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA