



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

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

## **SUPER DEDUZIONE E AUMENTO DEI DIPENDENTI: COME FUNZIONA LA DOPPIA VERIFICA OCCUPAZIONALE**

*Publicato il 24 Gennaio 2025 di Sabatino Pizzano*



La **super deduzione** introdotta dall'art. 4 del DLgs. 216/2023, recentemente **prorogata** fino al 2027 grazie alla L. 207/2024, rappresenta un'agevolazione fiscale che premia le imprese in grado di **aumentare** il numero di lavoratori a tempo indeterminato, a condizione che si verifichi anche un **incremento complessivo** di tutta la forza lavoro, inclusi i contratti a termine. Nella **Circolare n. 1/2025** dell'Agenzia delle Entrate vengono forniti chiarimenti fondamentali sui requisiti da rispettare e sulle modalità di calcolo della media occupazionale, con un richiamo alle indicazioni contenute nella Relazione illustrativa al DM 25 giugno 2024. In questo articolo si illustrano i criteri che le imprese devono adottare per verificare il rispetto di entrambe le soglie occupazionali, così da fruire in sicurezza dell'agevolazione.

## Inquadramento normativo e finalità

La **super deduzione** è nata con l'obiettivo di incentivare nuove assunzioni e, al tempo stesso, sostenere l'espansione di tutta la compagine aziendale. L'art. 4 del DLgs. 216/2023 definisce i requisiti generali, mentre il DM 25 giugno 2024 ne fissa le modalità operative, chiarendo che la **deduzione maggiorata** spetta soltanto se, al termine del periodo fiscale incentivato, il numero di dipendenti a tempo indeterminato risulta aumentato rispetto alla media dell'esercizio precedente e, contemporaneamente, cresce anche il **totale** dei lavoratori impiegati (considerando sia i contratti permanenti sia quelli a termine).

La **Circolare n. 1/2025** sottolinea come, in assenza di questa duplice condizione, il beneficio non sia riconosciuto, soprattutto nel caso in cui si evidenzi un decremento complessivo rispetto alla media occupazionale dell'anno precedente.

## La distinzione tra contratti a tempo indeterminato e forme assimilabili

Secondo l'interpretazione ufficiale fornita dall'Agenzia delle Entrate, rientrano nel perimetro dei contratti a tempo indeterminato non solo gli inquadramenti classici disciplinati dall'art. 1 del DLgs. 81/2015, ma anche tutti i rapporti assimilabili secondo le regole del diritto del lavoro.

Questa precisazione è rilevante, poiché all'interno dei conteggi confluiscono, ad esempio, i lavoratori assunti in **apprendistato**, indipendentemente dal fatto che, ai fini reddituali, possano essere considerati assimilati al lavoro dipendente o meno secondo il TUIR.

## Verifica dell'incremento e calcolo della media occupazionale

Il **DM 25 giugno 2024** all'art. 4, comma 6, indica che, ai fini di ogni calcolo della media occupazionale, si sommano i rapporti ottenuti dividendo il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente per ciascun dipendente per 365 (o 366 se l'esercizio fiscale include il 29 febbraio).

Occorre effettuare questo conteggio sia per i contratti a tempo indeterminato sia per l'insieme di tutti i dipendenti, così da stabilire, rispettivamente, l'**incremento occupazionale** e l'**incremento occupazionale complessivo**. In pratica, dopo aver ottenuto la media occupata nell'anno precedente, si confronta quel valore con i dati dell'anno soggetto a beneficio fiscale. Se entrambi i confronti risultano positivi, la deduzione viene riconosciuta.

## Esempio pratico di incremento occupazionale

Per chiarire questo meccanismo, si pensi a un'impresa con esercizio coincidente con l'anno solare. Nel 2023, due dipendenti a tempo indeterminato, di cui uno impiegato per 365 giorni e l'altro per 180 giorni, generano una media pari alla somma di 365/365 e

180/365. Il valore complessivo è 1,49 e andrà raffrontato con il numero di contratti a tempo indeterminato attivi alla fine del 2024.

Se l'azienda, nel 2024, assume due nuovi lavoratori permanenti che risultano presenti in organico a fine anno, e non si registrano dimissioni, il conteggio finale di tre unità a tempo indeterminato (contro l'1,49 dell'anno prima) soddisfa la prima soglia e consente di superare il requisito riguardante l'aumento dei contratti stabili.

## Esempio di incremento complessivo (inclusi i contratti a termine)

La verifica del **totale dei dipendenti** si esegue similmente. Nel 2023, se l'impresa aveva, in aggiunta ai due lavoratori fissi di cui uno dimissionario, anche un dipendente a tempo determinato impiegato per 90 giorni, la somma di 365/365, 180/365 e 90/365 produce 1,74 come media complessiva. A fine 2024, se in organico restano i tre lavoratori a tempo indeterminato già menzionati e non si registra alcuna uscita, il numero raggiunge quota 3, superando così il valore 1,74 e soddisfanno la condizione dell'**incremento occupazionale complessivo**.

In pillole	
Oggetto dell'agevolazione	Maggiorazione del 20% del costo del personale ammesso in deduzione, che sale al 30% per categorie svantaggiate
Periodo di applicazione	Prorogata per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027
Requisiti principali	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Incremento dei lavoratori a tempo indeterminato rispetto alla media dell'anno precedente</li> <li>- Aumento del numero complessivo dei dipendenti (inclusi quelli a termine)</li> </ul>
Calcolo della media occupazionale	Somma dei rapporti tra giorni di lavoro contrattuale di ciascun dipendente e 365 (o 366 per anni bisestili)
Soggetti beneficiari	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Titolari di reddito d'impresa</li> <li>- Esercenti arti e professioni</li> <li>- Società ed enti commerciali</li> <li>- Enti non commerciali per attività commerciale</li> </ul>
Esclusioni	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Soggetti in regime forfetario</li> <li>- Imprese in liquidazione ordinaria</li> <li>- Imprese in liquidazione giudiziale</li> </ul>

In pillole	
Contratti ammessi	<ul style="list-style-type: none"><li>- Contratti a tempo indeterminato standard</li><li>- Contratti di apprendistato</li><li>- Forme contrattuali assimilabili secondo la disciplina giuslavoristica</li></ul>
Verifica dell'incremento	<ul style="list-style-type: none"><li>- Confronto tra media occupazionale anno precedente e situazione fine periodo agevolato</li><li>- Necessario doppio incremento: tempo indeterminato e totale dipendenti</li></ul>

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

© RIPRODUZIONE RISERVATA