

## Position Paper

### Analisi e riflessioni sulla maggiore deduzione riferita al costo per nuove assunzioni

*Art. 4 del D.LGS 30 dicembre 2023 n. 216 in attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*

#### Coordinatore

Alessandro Savorana (Presidente Comitato Scientifico Centro Studi ODCEC Milano)

#### Gruppo di studio

Giorgio Bigoni, Irene Braidà, Daniela Delfrate, Roberto Franzé, Luca Gaiani, Giorgio Gavelli, Alessandro Germani, Carmen Giugno, Guido Marzorati, Stefano Massarotto, Marco Piazza, Alessandro Savorana, Giulio Tombesi, Stefano Trettel, Olivia Zonca.

*Relatori: Luca Gaiani, Stefano Trettel*

*Estensori: Luca Gaiani, Alessandro Savorana, Stefano Trettel*

\*\*\*\*\*

#### Premessa

L'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023 del primo modulo della riforma IRPEF/IRES, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 2023 ed entrato in vigore il giorno successivo, traccia una disposizione volta ad agevolare l'incremento occupazionale tramite il riconoscimento di una super-deduzione dal reddito imponibile.

Malgrado il lodevole fine di incentivare imprese e professionisti ad investire in nuova forza lavoro, le condizioni per usufruire dell'agevolazione appaiono complesse e non esenti da criticità, oltre al fatto che il vantaggio - in termini di risparmio fiscale - è contenuto e, peraltro, circoscritto in un periodo limitato di tempo, ricondotto, nella maggior parte dei casi, al solo periodo d'imposta 2024.

Senza entrare nel merito delle deroghe al dettato dell'art. 6, comma 1, lett. a) e b), della legge delega (Legge 9 agosto 2023, n. 111), il gruppo di lavoro ha condiviso le seguenti riflessioni e osservazioni.

#### Requisito soggettivo e ambito temporale

Il primo comma dell'art. 4 dispone che per il (solo) periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (nella generalità dei casi il 2024), il costo del personale dipendente di nuova assunzione con contratto a **tempo indeterminato** è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, di un importo pari al 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale determinato ai sensi del successivo comma 3, e nel rispetto delle ulteriori disposizioni previste nell'articolo 4.

Se si tratta di lavoratori neoassunti inclusi in particolari categorie che necessitano di ulteriore tutela (c.d. lavoratori svantaggiati), il beneficio viene ulteriormente espanso (5° comma), in base a un coefficiente che sarà quantificato da un successivo decreto di attuazione.

La maggiorazione vale solo ai fini IRES/IRPEF (quindi non ai fini IRAP) e si attuerà attraverso una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

L'agevolazione spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno trecentosessantacinque giorni, mentre non spetta alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori previsti dal D.Lgs. n. 14 del 2019 (Codice della crisi).

Dunque, possono fruire della deduzione maggiorata ai fini IRES/IRPEF:

- le società e gli enti commerciali, residenti e non, soggetti ad IRES (art. 73 del Tuir);
- le società di persone ed i soggetti ad esse equiparati (art. 5 del Tuir);
- gli imprenditori individuali e le imprese familiari (art. 55 del Tuir);
- gli esercenti arti e professioni, cioè soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, 1° comma, del Tuir in forma singola o associata.

Non ne possono trarre beneficio:

- i contribuenti forfettari,
- gli enti non commerciali (tranne che per il reddito di impresa eventualmente conseguito),
- le società semplici di mero godimento,
- le società ed enti, come detto sopra, in fase di liquidazione o assoggettati a istituti liquidatori da cui discende l'estinzione dell'impresa;
- le società neocostituite nel 2023 o nel 2024, salvo come vedremo una particolare eccezione.

Un primo nodo da affrontare riguarda la condizione relativa all'esercizio ininterrotto dell'attività per 365 giorni nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Qui la disposizione appare foriera d'incertezza, nel senso che non è chiaro se i 365 decorrono:

- dalla data di costituzione,
- dalla data di iscrizione nel registro delle Imprese,
- da quella d'inizio attività comunicata al REA,
- dall'acquisizione del codice fiscale,
- dal materiale e concreto esercizio dell'attività<sup>1</sup>.

È un'incognita che sarebbe opportuno venisse corretta in via normativa.

Permanendo la condizione del limite minimo di 365 giorni di attività nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, sempre sotto il profilo temporale, si possono presentare le seguenti situazioni:

- società costituite nel 2023 con prima data chiusura esercizio al 31/12/2023. Essendo un periodo d'imposta di durata inferiore a 365 giorni non spetta l'agevolazione. Se, invece, la data di chiusura del primo esercizio fosse fissata al 31/12/2024 (es. 15/11/2023-31/12/2024) l'agevolazione spetterebbe nel 2025;
- società che hanno modificato la data di chiusura (es. dal 30/06 al 31/12) con periodo d'imposta in corso al 31/12/2023 inferiore ai 12 mesi: l'agevolazione non spetta.

Anche se può apparire accademica, altra incognita riguarda le società e gli enti in corso di scioglimento: di certo quelli che già nel corso del 2023 hanno avviato la liquidazione o sono assoggettati a una procedura di

---

<sup>1</sup> Ci si interroga se le disposizioni attuative imporranno che tale condizione formale si accompagni con altre, più di sostanza, ad esempio la presenza nel periodo di monitoraggio di almeno un lavoratore dipendente, magari già in forza dal 2022.

liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa non possono avvalersi del *bonus* assunzioni; appare invece incerta la norma laddove queste procedure siano avviate nel corso del 2024: il dettato normativo non sembra favorirle, in quanto il terzo periodo del 1° comma appare essere del tutto svincolato dalla condizione dell'esercizio continuo dell'attività per 365 giorni nel 2023, quindi autonomo. Anche in questo caso l'incertezza del quadro normativo non aiuta l'interprete.

### **Requisiti oggettivi**

Il secondo e quarto comma dell'articolo 4 pongono stringenti condizioni per usufruire dell'agevolazione.

Premesso che i lavoratori a tempo indeterminato devono essere stati assunti («nuova assunzione») nel periodo di imposta di spettanza dell'agevolazione (quindi dall'1/1/2024), gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato **al termine** del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato **mediamente** occupati nel periodo d'imposta precedente.

L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Oltre a ciò (4° comma) il numero totale dei dipendenti (compresi quelli a tempo determinato) al 31/12/2024 deve essere superiore a quello medio dell'esercizio 2023. Per questa condizione non è richiesto di considerare i decrementi delle società facenti parte del medesimo gruppo.

La prima condizione va verificata in base alle **ULA** (Unità Lavorative per Anno), confrontando la **media** dei dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato nel 2023 con il numero dei dipendenti appartenenti alla stessa categoria (non la media) al 31.12.2024.

In relazione ai contratti a tempo parziale stipulati nel 2024, ai fini del computo numerico i part-time dovrebbero essere **conteggiati per intero**, in quanto il riferimento alla **media** riguarda gli occupati del **2023**. Ciononostante, malgrado il tenore letterale della norma, va rilevato che chiarimenti forniti in relazione ad agevolazioni simili concesse in passato fanno invece ritenere che ai fini della determinazione delle due grandezze da porre a confronto, sia necessario un ragguglio in **proporzione alla riduzione d'orario contrattualmente prevista** rispetto a quello ordinario. Sarà da capire quale indirizzo seguirà l'amministrazione finanziaria.

Le stabilizzazioni di rapporti a tempo determinato non rilevano. Il motivo è ignoto anche perché, come osservato<sup>2</sup>, rispetto ad interventi analoghi del recente passato<sup>3</sup>, il consolidamento di rapporti a tempo determinato può essere la via per raggiungere taluni degli obiettivi prefigurati dalla legge delega, nell'ottica di incentivare il lavoro stabile e stimolare la domanda interna, anche al fine di sostenere i giovani nella loro crescita professionale e favorire l'incremento di tassi di natalità.

---

<sup>2</sup> Confindustria, Position Paper del 23/11/2023 ("Osservazioni allo schema di decreto legislativo riguardante l'attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi").

<sup>3</sup> Articolo 1, comma 297, della legge 29 dicembre 2022, n. 197; articolo 1, comma 10, della legge 30 dicembre 2020, n. 178. Nei provvedimenti citati erano state ammesse alla decontribuzione anche le trasformazioni a tempo indeterminato di contratti a tempo determinato.

Un aspetto che desta perplessità riguarda la variazione in diminuzione degli occupati (sempre appartenenti alla categoria del personale a tempo indeterminato) presso società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile<sup>4</sup> o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Premesso, come si legge nella Relazione illustrativa, che la norma ha finalità antielusiva<sup>5</sup>, la sua applicazione pratica desta più di una perplessità.

In primo luogo, non è nell'immediato intuibile se debbesi far riferimento al Gruppo nella sua classica struttura a piramide, dall'alto verso il basso, o se – in assenza di Gruppo (*i.e.*: anche di una sola partecipazione di controllo) – i contribuenti debbano comunque considerare gli eventi verificatesi nelle partecipazioni di collegamento.

Pare ovvia la propensione per la prima tesi, anche perché sarebbe complesso recuperare i dati dalle società di cui si detiene una mera partecipazione di collegamento; poiché tale interpretazione si scontra con il tenore letterale della disposizione, pare appropriata, anche in questo caso, una correzione normativa così da limitare le fattispecie rilevanti esclusivamente al 1° e 2° comma dell'art. 2359 del Codice civile.

Vi è poi da osservare che la "nettizzazione" dovrebbe essere calcolata una sola volta.

Ad esempio, si immaginino tre società appartenenti ad un Gruppo (Società A che controlla direttamente Società B che, a sua volta, controlla direttamente Società C; sicché Società A controlla indirettamente Società C), ciascuna delle quali, a fine esercizio, si trovi nella seguente situazione (Tabella A):

	Società A	Società B	Società C	Totale
incremento/decremento occupati	+1	+1	-1	+1

In questa ipotesi, o saranno le società A e B (ovverosia le controllanti, indiretta e diretta, rispettivamente) a decidere liberamente come assegnarsi l'unità, oppure la norma dovrà essere integrata, eventualmente in sede di attuazione, così da definire le modalità di computo dell'unità da tenere in considerazione al fine del *bonus* assunzioni.

Il calcolo sarà giocoforza complesso, se solo si pensi - ad esempio - a Gruppi strutturati con *sub-holding* o partecipazioni a cascata; è fortemente auspicabile che il legislatore ponga nuovamente mano alla norma per disciplinarne la fattispecie concreta, evitando di lasciare il compito a interventi di prassi.

Infine, andrà declinato il regime nel caso di operazioni straordinarie o di riorganizzazione attuate nel biennio d'interesse (2023 e 2024) e di cui si dirà oltre.

<sup>4</sup> Art. 2359, Codice civile:

«Sono considerate società controllate:

1. le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2. le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
3. le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.»

<sup>5</sup> La finalità antielusiva non è motivata, né esplicitata nella relazione illustrativa. Si ritiene che sia volta a contrastare il trasferimento, nell'ambito dei Gruppi, di personale nel corso del 2024 da una società ad un'altra di cui la prima, per vari motivi, non potrebbe fruire dell'agevolazione in esame.

Ultima condizione (4° comma), il numero totale dei dipendenti (compresi quelli a tempo determinato) al 31/12/2024 deve essere superiore a quello medio dell'esercizio 2023 (in questo caso senza considerare i decrementi delle società facenti parte del gruppo).

La norma però non esclude dal calcolo i rapporti di lavoro che cessano nel 2024 a seguito del pensionamento del lavoratore, constatazione che sorprende viste le plurime opzioni messe in atto dal legislatore. L'uscita dal lavoro può anche essere causata da malattia grave o gravissima che non consente al dipendente di proseguire lo svolgimento di una normale attività. Si tratta di eventualità che il legislatore avrebbe dovuto considerare per evitare di pregiudicare la finalità stessa della disposizione in presenza di eventi indipendenti dalla volontà del datore di lavoro. Non può che auspicarsi un ripensamento del legislatore.

Ferme restando le incertezze sopra espresse, le tabelle che seguono sintetizzano le condizioni per conseguire il beneficio:

	2023	2024				
1	<b>Media<sup>6</sup> occupati a tempo indeterminato</b>	Nuove assunzioni	Decrementi	Decrementi Gruppo	<b>Totale</b>	Differenza 2023/2024
	100	12	5	1	106	+ 6

	2023	2024			
2	<b>Media<sup>7</sup> occupati generale<sup>8</sup></b>	Nuove assunzioni	Decrementi <sup>9</sup>	<b>Totale</b>	Differenza 2023/2024
	115	15	8	122	+ 7

In questo caso, entrambe le condizioni risultano rispettate e il contribuente può usufruire dell'agevolazione per tutti i neoassunti a tempo indeterminato, fermo restando che il *bonus* risulterà fruibile limitatamente al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico.

### Operazioni straordinarie e di riorganizzazione

Il legislatore non dispone in merito alle operazioni straordinarie o di mera riorganizzazione, con trasferimento di personale, lacuna che potrebbe generare un effetto distorsivo e forse nemmeno voluto.

Il monitoraggio alle situazioni 2023 e 2024 in termini di nuove unità occupate, va dunque contemperato con la necessità di non precludere l'agevolazione. Vero è che queste operazioni sono, nella maggior parte dei casi, effettuate nell'ambito dei Gruppi, ma appare necessario neutralizzarne comunque gli effetti nella prospettiva di rendere omogenee le grandezze - non solo riguardo al numero di dipendenti ma anche ai relativi costi - che la disposizione impone di porre a confronto ai fini della quantificazione del *bonus* assunzioni.

<sup>6</sup> Assumendo che il numero medio coincida con il personale in forza al 31 dicembre 2023.

<sup>7</sup> Vale quanto detto nella nota 6.

<sup>8</sup> Si è ipotizzato nel calcolo anche 15 unità con contratto a tempo determinato.

<sup>9</sup> Non sono considerati i decrementi Gruppo.

Per le operazioni di fusione non dovrebbero sorgere particolari problemi: il raffronto andrà fatto tra la somma del personale (medio) in forza nel 2023 delle società partecipanti alla fusione, con quello a fine 2024 della società risultante a fine operazione.

Diverso si presenta il caso in tema di operazioni di **scissione**. Da una prima interpretazione formale della norma, l'agevolazione sembrerebbe preclusa alla beneficiaria in caso di scissione efficace dal 2023 qualora la stessa sia di nuova costituzione: essa, infatti, non potrebbe dimostrare l'esercizio di attività per almeno 365 giorni nel corso del 2023. Allo stesso modo appare problematica un'operazione con neo-beneficiaria costituita nel 2024.

Ma anche la scissa, se continuasse l'attività, si potrebbe trovare nella condizione di non sfruttare il *bonus* in relazione al confronto tra le due annualità, malgrado abbia assunto nuovo personale nel corso del 2024 non trasferito alla beneficiaria.

Nell'ipotesi, invece, di una beneficiaria già esistente che riceva il compendio aziendale o le attività (scissione mediante scorporo a determinate condizioni<sup>10</sup>), se attuata in ambito di Gruppo, si ripropone la questione già affrontata sopra circa la nettizzazione dei decrementi della scissa, sempre permanendo per quest'ultima, qualora continui l'attività, il rischio del mancato avveramento della seconda condizione (raffronto a fine anno tra media occupati 2023 e totale unità impiegate a fine 2024).

Occorre un intervento integrativo della norma atteso che la scissione è, incontrovertibilmente, una operazione successiva, per cui la beneficiaria pur se neocostituita eredita anche il requisito di periodo di esercizio della attività della scissa<sup>11</sup>.

In tal senso, per evitare penalizzazioni, ai fini del monitoraggio si dovrebbe consentire di non tenere conto del personale in forza alla scissa nel 2023 trasferito alla beneficiaria, non costituendo detti trasferimenti nuove assunzioni. Invece, per il personale eventualmente neoassunto dalla Scissa nel 2024 ante operazione e trasferito alla beneficiaria, a prescindere che quest'ultima si estingua o meno, il beneficio, a decorrere dalla data di trasferimento, dovrebbe spettare alla beneficiaria, senza contare alcun decremento<sup>12</sup>.

Questa soluzione potrebbe tornare applicabile anche alle operazioni che non interessano gruppi di società, da estendersi altresì all'ipotesi di affitto d'azienda<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Sull'ammissibilità della scissione mediante scorporo nei confronti di società beneficiaria preesistente si veda massima n.209 del Consiglio Notarile di Milano del 16 novembre 2023.

<sup>11</sup> La scissione societaria (parziale o totale che sia e, quindi, a prescindere dall'estinzione della società scissa) rappresenta un fenomeno di carattere sostanzialmente successorio, stante il trasferimento di tutto o parte del patrimonio della società scissa a favore di uno o più beneficiarie, con conseguente successione delle società beneficiarie nei rapporti giuridici attivi e passivi connessi alla porzione di patrimonio oggetto della scissione. Nel caso di scissione totale, il fenomeno scissorio sarebbe assimilabile alla successione *mortis causa*, in quanto darebbe luogo all'estinzione della scissa e alla conseguente successione delle beneficiarie in tutti i rapporti facenti capo alla prima; nel caso invece di scissione parziale, pur difettando una vicenda estintiva della persona giuridica, ricorrerebbe in ogni caso un fenomeno successorio, sebbene a titolo particolare (Cass. civ., sez. lav., 27 aprile 2001, n. 6143 e Cass. Sezioni Unite 30 luglio 2021, n. 21970 - Consiglio Nazionale del Notariato Studio n. 117-2020/A a cura di Dario Latella).

<sup>12</sup> A nostro avviso i dati di riferimento 2023 (n. dipendenti e, quanto al calcolo, costo del lavoro 2023 da utilizzare per determinare l'incremento) costituiscono posizioni soggettive specifiche che seguono il ramo di azienda trasferito/rimasto per scissione. Esempio: Alfa ha nel 2023 100 dipendenti "medi" ed un costo del lavoro complessivo pari a € 5.000.000. Scissione in favore di Beta di un ramo con 40 dipendenti "medi", il cui costo 2023 ammonta a € 2.000.000. La beneficiaria già esistente dovrebbe ereditare la posizione della scissa in relazione al compendio trasferito e dunque tenere conto figurativamente di 40 dipendenti medi 2023 e di un costo del lavoro 2023 di 2.000.000: la scissa terrà invece conto dei dipendenti "medi" e del costo residui.

<sup>13</sup> Il passaggio dei lavoratori dal locatore all'affittuario dovrebbe essere neutrale, sia per ciò che riguarda le unità del personale, sia per ciò che riguarda il costo del personale da mettere a raffronto ai fini dell'incremento.

Analisi più delicata riguarda le operazioni di conferimento e cessione di rami aziendali. Trattandosi di operazioni realizzative, con dismissione di un ramo aziendale, pur se in contesti di riorganizzazione interna o di nuove *partnership*, a nostro parere la *bonus* assunzioni potrebbe risultare inciso dalle condizioni stringenti di cui ai commi 2 e 4 dell'articolo 4.

Ad ogni modo, aver "dimenticato" di disciplinare il *bonus* nel caso di operazioni straordinarie, rende a nostro giudizio indispensabile un'integrazione normativa.

### Il calcolo del *bonus* assunzioni.

I commi 3 e 5 dell'articolo 4 stabiliscono il meccanismo di calcolo della deduzione da iscrivere, come già sottolineato, quale variazione in diminuzione in sede di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

In primo luogo, la maggiorazione è riconosciuta in misura pari al 20% del costo riferito ai neoassunti. Quindi, il risparmio fiscale in base all'aliquota IRES vigente è del 4,8%. Per quelli che rientrano in particolari categorie meritevoli di ulteriore tutela, è prevista un'ulteriore maggiorazione percentuale del costo in base a quanto sarà stabilito da un successivo Dm, fino a un massimo del 10%.

Il *bonus* si determina applicando la percentuale di maggiore deduzione **al minore** dei due seguenti parametri:

- (a) costo 2024 dei neoassunti a tempo indeterminato (retribuzione, contributi, quota TFR, ratei ferie e permessi, ecc.), quantificato con le regole di imputazione temporale del datore di lavoro (competenza per le imprese in contabilità ordinaria; cassa per i professionisti<sup>14</sup>);
- (b) incremento del costo complessivo del personale iscritto a conto economico (voce B.9<sup>15</sup>) nell'esercizio 2024 rispetto all'esercizio 2023 (non rilevano eventuali decrementi nel costo realizzati da società del gruppo). Per i titolari di redditi di lavoro autonomo, i costi rilevanti (individuati in base alle istruzioni impartite dall'OIC per le imprese in contabilità ordinaria) dovranno pur sempre seguire l'imputazione temporale "per cassa"<sup>16</sup>.

Ipotizzando, per semplicità, l'applicazione della maggiorazione del 20% a soli neoassunti "ordinari", si porrà il seguente confronto:

a) costo neoassunti:	euro	500.000,00
b) costo del personale 2023:	euro	2.000.000,00
c) costo del personale 2024:	euro	2.600.000,00
d) differenza (c-b):	euro	600.000,00
e) costo rilevante: minore tra a) e d):	euro	<b>500.000,00</b>

Maggiorazione ammessa: euro 500.000,00 x 20%= 100.000,00

È evidente che l'agevolazione è costruita in modo tale da spingere le imprese a concentrare le nuove assunzioni nei primi mesi del 2024, per non subire l'effetto *pro-rata temporis* sul calcolo del costo del lavoro.

<sup>14</sup> Fatto salvo il computo del TFR per competenza.

<sup>15</sup> I soggetti *IAS adopter* dovranno procedere ad una rilevazione *ad hoc* di detti costi, sicché anche per loro rivestiranno un ruolo di primo piano le indicazioni impartite dall'OIC con il principio contabile n. 12.

<sup>16</sup> Ancora una volta facendo salvo il computo del TFR per competenza.



Quanto al funzionamento della maggiorazione per neoassunti di categorie meritevoli, la norma potrebbe prestarsi a una duplice interpretazione.

Secondo una prima tesi, più in linea con le finalità che con il tenore letterale della norma, il coefficiente di (ulteriore) maggiorazione (che sarà stabilito da un successivo Dm) costituisce una deduzione che si cumula con quella ordinaria, ottenendo di fatto (se il secondo parametro è capiente) una *iper*-deduzione (massima) del 30%; sicché il risparmio Ires passerebbe dal 4,8% (24% del 20%) al 7,2% (24% del 30%) del costo rilevante.

Quindi, ad esempio, applicando l'aliquota Ires del 24% avremo:

Categoria		Costo	Aliquota	Maggiorazione	Risparmio fiscale	%
a) costo neoassunti c.d. svantaggiati	euro	200.000,00	30%	60.000,00	14.400,00	7,20%
b) costo altri neoassunti	euro	300.000,00	20%	60.000,00	14.400,00	4,80%
<b>Totale</b>		<b>500.000,00</b>		<b>120.000,00</b>	<b>28.800,00</b>	

Secondo un'altra lettura, che si basa in particolare sul tenore letterale del comma 5 della disposizione, il costo dei neoassunti svantaggiati, da sommare a quello dei dipendenti "ordinari", andrebbe determinato figurativamente al 110% (o, comunque, al 100%+la percentuale fissata dal Dm), e dunque maggiorandolo del coefficiente ministeriale, con una deduzione massima che, nell'ipotesi fatta, risulterà pari al 22% (20% x 110%). In questo modo, però, il risparmio effettivo (Ires) per le assunzioni di lavoratori appartenenti a dette categorie non arriverebbe mai al 7,2%, fermandosi al ben più modesto 5,28% (pari al 24% del 22%).

Pertanto, ad esempio, utilizzando gli stessi parametri di cui sopra il risparmio effettivo si riduce come segue:

*Primo passaggio*

Categoria		Costo	Aliquota	1a Maggiorazione
a) costo neoassunti c.d. svantaggiati	euro	200.000,00	10%	20.000,00

*Secondo passaggio*

Categoria		Costo	Aliquota	Maggiorazione	Risparmio fiscale	%
a) costo neoassunti c.d. svantaggiati	euro	220.000,00	20%	44.000,00	10.560,00	5,28% <sup>17</sup>
b) costo altri neoassunti	euro	300.000,00	20%	60.000,00	14.400,00	4,80%
<b>Totale</b>		<b>520.000,00</b>		<b>104.000,00</b>	<b>24.960,00</b>	

Adottando la prima tesi, per di più, qualora la percentuale di maggiore deduzione debba essere commisurata non al costo specifico legato alle nuove assunzioni ma all'incremento del costo del personale, sorge una criticità in presenza di neoassunti «ordinari» e di neoassunti «svantaggiati»: non è chiaro come l'incremento del costo del lavoro debba essere ripartito ai fini dell'applicazione della percentuale del 20% o di quella "maggiorata".

Riprendendo l'esempio sopra esposto, si ipotizzi la seguente situazione:

<sup>17</sup> Dato dal potenziale risparmio d'imposta di euro 10.560,00/costo neoassunti c.d. svantaggiati di euro 200.000,00.



a) costo neoassunti c.d. svantaggiati	euro	200.000,00
b) costo altri neoassunti	euro	300.000,00
c) costo del personale 2023:	euro	2.000.000,00
d) costo del personale 2024:	euro	2.400.000,00
e) differenza (d-c);	euro	400.000,00
e) costo rilevante: minore tra a)+b) ed e):	euro	<b>400.000,00</b>

A prima intuizione, dovrebbe preferirsi il metodo proporzionale dal quale si avrebbe:

costo neoassunti cd. svantaggiati	200.000,00	40%
costo altri neoassunti	300.000,00	60%
<b>Totale</b>	<b>500.000,00</b>	

Base costo sul quale applicare il bonus		Coefficiente	Agevolazione
costo neoassunti cd. svantaggiati (40%)	160.000,00	30%	48.000,00
costo altri neoassunti (60%)	240.000,00	20%	48.000,00
<b>Totale agevolazione spettante</b>			<b>96.000,00</b>

Non resta che attendere le linee interpretative dell'Agenzia delle Entrate.

### Potenziali riduzioni collaterali del vantaggio

Dal momento che il *bonus* agisce determinando una diminuzione del reddito imponibile, non vanno sottovalutati gli effetti collaterali che ne possono derivare, con l'effetto di ridurre la portata.

Un primo tema si pone nell'ambito del calcolo del ROL di cui all'art. 96, comma 4, TUIR: è chiaro che riducendo il risultato operativo lordo nella sua accezione fiscale, l'applicazione dell'agevolazione in parola potrebbe determinare un aumento degli interessi passivi indeducibili.

Allo stesso modo, ai fini ISA, la maggiore deduzione potrebbe incidere sul risultato finale dell'indice di affidabilità fiscale.

Per quanto sopra, sarebbe appropriato un intervento normativo correttivo precisando che il *bonus* assunzione non rileva né ai fini del calcolo del ROL né ai fini della predisposizione degli ISA.

### Acconti

Ai sensi del comma 7, nella determinazione degli acconti Ires (o Irpef) dell'esercizio 2024 (periodo di imposta di applicazione dell'agevolazione) non si tiene conto della super-deduzione del costo del personale. Il vincolo si applica evidentemente all'acconto determinato con metodo previsionale.

Nella determinazione degli acconti Ires (o Irpef) dell'esercizio 2025 (periodo di imposta successivo a quello di applicazione dell'agevolazione), si assume quale imposta dell'esercizio precedente quella che si sarebbe determinata senza applicare la super-deduzione del costo del personale. Il vincolo si applica evidentemente all'acconto con metodo storico.

Speravamo che questa modalità di recupero fosse oramai caduta in disuso. Poiché la misura agevolativa ha una portata limitata sia nel *quantum* sia in termini temporali, imporre al contribuente la rideterminazione degli acconti appare una scelta poco coerente con i più importanti motivi sottesi alla disposizione in esame e, soprattutto, alle diffusamente avvertite istanze di semplificazione.

Non possiamo che auspicare un ripensamento.

\*\*\*\*\*

### Conclusioni

A nostro parere la disposizione oggetto del presente lavoro non premia come dovrebbe (e potrebbe) imprese e lavoratori autonomi intenzionati ad investire in nuova forza lavoro.

A parte il breve e circoscritto lasso temporale, la misura – a consuntivo – pare troppo esigua per aumentare il tasso di occupazione, soprattutto a favore di giovani e di chi ha contratti precari.

Infine, la mancata estensione del vantaggio fiscale anche alla trasformazione dei contratti da tempo determinato a tempo indeterminato pare indecifrabile.

A quanto sopra si aggiungono le condizioni (stringenti) e le difficoltà interpretative in sede applicativa, frutto ancora di una produzione legislativa confusa, che non mira a trasferire conoscenze al destinatario perché questi le utilizzi, in tempi definiti, per regolare il suo comportamento pratico.

L'auspicio é che questa misura sia oggetto di revisione per declinarne meglio gli aspetti, le condizioni e termini al fine di favorire e incentivare uno sviluppo concreto del mercato del lavoro.

Milano, 23 gennaio 2024

**Art. 4 D. Lgs. 30 dicembre 2023 n. 216**

***Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni***

*1. Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, in attesa della completa attuazione dell'articolo 6, comma 1, lettera a) della legge 14 agosto 2023, n. 111 e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici, per i titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale determinato ai sensi del comma 3 e nel rispetto delle ulteriori disposizioni di cui al presente articolo. L'agevolazione di cui al primo periodo spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno trecentosessantacinque giorni. L'agevolazione non spetta alle società e agli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa.*

*2. Gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 è superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente. L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.*

*3. Il costo riferibile all'incremento occupazionale è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023. Per i soggetti che, in sede di redazione del bilancio di esercizio, non adottano lo schema di conto economico di cui all'articolo 2425 del codice civile si assumono le corrispondenti voci di costo del personale. I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente.*

*4. Nessun costo è riferibile all'incremento occupazionale nel caso in cui, alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.*

*5. Per lo stesso periodo d'imposta di cui al comma 1, al fine di incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti, il costo di cui al comma 3 riferibile a ciascun nuovo assunto, anche ai fini della determinazione dell'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del codice civile, è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione laddove il nuovo assunto rientra in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all'Allegato 1.*

*6. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disciplina, sono stabilite le disposizioni attuative del presente articolo, con particolare riguardo alla determinazione dei coefficienti di maggiorazione relativi alle categorie di lavoratori svantaggiati in modo da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10 per cento del costo del lavoro sostenuto per dette categorie.*

7. Nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, non si tiene conto delle disposizioni del presente articolo. Nella determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni del presente articolo.

## ALLEGATO 1

### Categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela

- lavoratori molto svantaggiati ai sensi dell'articolo 2, numero 99), del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e successive modificazioni;
- persone con disabilità ai sensi dell'articolo 1 della legge 12 marzo 1999, n. 68, le persone svantaggiate ai sensi dell'articolo 4 della legge 8 novembre 1991, n. 381, gli ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, le persone detenute o internate negli istituti penitenziari, i condannati e gli internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro all'esterno ai sensi dell'articolo 21 della legge 26 luglio 1975, n. 354 e successive modificazioni;
- donne di qualsiasi età con almeno due figli di età minore di diciotto anni o prive di un impiego regolarmente retribuito da almeno sei mesi residenti in regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali dell'Unione europea e nelle aree di cui all'articolo 2, numero 4), lettera f) , del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, annualmente individuate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze;
- donne vittime di violenza, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri antiviolenza di cui all'articolo 5 -bis del decreto-legge 14 agosto 2013, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 ottobre 2013, n. 119, da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti commissioni mediche di verifica;
- giovani ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85;
- lavoratori con sede di lavoro situata in regioni che nel 2018 presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75 per cento della media EU27 o comunque compreso tra il 75 per cento e il 90 per cento, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- già beneficiari del reddito di cittadinanza di cui agli articoli da 1 a 13 del decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, che siano decaduti dal beneficio per effetto dell'articolo 1, commi 313 e 318, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 e che non integrino i requisiti per l'accesso all'Assegno di inclusione di cui all'articolo 1 e seguenti del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 luglio 2023, n. 85.