

Relazione illustrativa

Il presente decreto, emanato ai sensi dell'articolo 4, comma 6, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (di seguito anche "decreto legislativo"), reca le disposizioni di attuazione in materia di maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (anno 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno civile).

Premesse le definizioni nell'**articolo 1**, l'**articolo 2** specifica l'ambito di applicazione dell'agevolazione e stabilisce che per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni è prevista, ai fini della determinazione del reddito, una maggiorazione del costo del lavoro ammesso in deduzione di un importo pari al 20 per cento del costo riferibile all'incremento occupazionale in presenza di nuove assunzioni di dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, compresi quelli a tempo parziale, nel rispetto delle ulteriori disposizioni contenute nel citato articolo 4 del decreto legislativo, nonché una ulteriore deduzione, in presenza di nuove assunzioni di dipendenti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, anche a tempo parziale, rientranti nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all'Allegato 1 dello stesso decreto legislativo.

L'**articolo 3** individua, al **comma 1**, 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), del TUIR;
 - ✓ gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lett. c), del 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), del 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 del 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 del TUIR.

Coerentemente con il perimetro appena accennato, restano esclusi dal novero dei fruitori dell'agevolazione i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa. Si pensi, ad esempio, agli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 32 del TUIR ovvero coloro che svolgono attività commerciali in via occasionale (soggetti alla disciplina dei redditi diversi ai sensi dell'articolo 67 del TUIR).

Il **comma 2** stabilisce che l'agevolazione spetta a condizione che i soggetti di cui al comma 1 abbiano esercitato effettivamente l'attività nei trecentosessantacinque giorni (ovvero nei trecentosessantasei giorni se il periodo d'imposta include il 29 febbraio 2024) antecedenti il primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (1° gennaio 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno civile). Possono, dunque, avvalersi della agevolazione anche le imprese con periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 inferiore a 365 giorni purché in attività da almeno 365 giorni. A tal fine, occorre considerare la data di inizio attività indicata nel modello AA9/12 recante "Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione



attività ai fini iva” o, se successiva, quella di effettivo inizio dell’attività d’impresa desumibile dagli elementi atti a dimostrare l’esercizio della predetta attività (incluse eventuali attività prodromiche), prescindendo dal momento in cui sono realizzati i correlati ricavi.

Si consideri a titolo esemplificativo un’impresa con periodo di imposta infra-annuale che va dal 1/04/2023 al 31/12/2023 e successivo dal 1/1/2024 al 31/12/2024: in tale ipotesi è possibile fruire dell’agevolazione qualora l’attività imprenditoriale sia stata effettivamente esercitata per almeno 365 giorni antecedenti il primo giorno del periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31/12/2023 ovvero, per il caso di specie, a partire dal 1° gennaio 2023.

Restano, pertanto, escluse le imprese costituite a decorrere dal 2 gennaio 2023 con periodo d’imposta coincidente con l’anno civile. In presenza di *newco* derivanti da operazioni di riorganizzazione, non si applicano le previsioni di questo comma, ma le regole che sono più avanti descritte in merito alla continuità dei contratti di lavoro.

L’esigenza di una impresa di effettuare nuove assunzioni a tempo indeterminato fa presupporre che la stessa sia in condizioni di ordinaria operatività; per questo motivo sono escluse dall’agevolazione, a decorrere dall’inizio del relativo procedimento, le imprese in liquidazione ordinaria nonché le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale (fallimento) o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria di cui al Codice della crisi (**comma 3**). Si tratta, ad esempio, delle procedure di liquidazione coatta amministrativa, di amministrazione straordinaria delle grandi imprese, del concordato preventivo, del concordato minore, del concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio di cui all’articolo 25-*sexies* del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o degli accordi o piani di ristrutturazione dei debiti soggetti ad omologazione da cui discenda l’estinzione dell’impresa o la cessazione dell’attività. In ogni caso, dunque, sono esclusi dal perimetro del beneficio i soggetti che si trovano in una procedura che abbia “finalità liquidatorie”.

Agli enti non commerciali residenti la maggiorazione spetta esclusivamente con riferimento alle assunzioni dei lavoratori a tempo indeterminato impiegati nell’esercizio dell’attività commerciale (**comma 4**) risultante da separata evidenza contabile. In presenza di personale utilizzato promiscuamente per le attività istituzionali è necessario parametrare le ore destinate all’attività commerciale sulla base di dati e prospetti desunti dalla contabilità interna al fine di garantire che in caso di impiego promiscuo dei “fattori produttivi” il beneficio spetti nella misura prettamente inerente alle attività commerciali svolte. Di qui discende, come indicato al comma 9 dell’articolo 5, che la maggiorazione del costo per il personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegato sia nell’attività istituzionale sia in quella commerciale spetta in proporzione al rapporto tra l’ammontare di ricavi e proventi derivante dall’attività commerciale e l’ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Non è consentito, altresì, avvalersi della maggiorazione del costo per i nuovi assunti impiegati nell’esercizio di attività per le quali il reddito da esse ritraibile non è determinato in modo analitico ai fini dell’imposta sui redditi delle persone fisiche e dell’imposta sui redditi delle società (**comma 5**) quali, ad esempio, l’esercizio di attività d’impresa, di arti o professioni per i quali si applica il regime di cui all’articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge n. 190 del 2014. Diversamente, restano inclusi nel novero dei fruitori, coloro che si trovano ancora nel c.d. “regime di vantaggio” previsto dall’art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, per i quali la determinazione del reddito avviene solo con una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo. Ne consegue



che per i soggetti che svolgono anche attività per le quali il relativo reddito è determinato in modo analitico, la maggiorazione del costo per il personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegato sia nell'attività il cui reddito è determinato in modo non analitico che nell'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (in tal senso è l'articolo 5, **comma 10**). Si pensi, ad esempio, alle imprese che optano per il regime della c.d. *tonnage tax* per le quali non sono rilevanti tra i nuovi assunti le unità di personale destinate allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 155 del TUIR.

L'articolo 4 prevede le modalità con le quali determinare l'incremento occupazionale. A tal riguardo, il **comma 1**, dispone che 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 (ciò che il decreto definisce all'articolo 1 come, appunto, "incremento occupazionale").

Al riguardo, si precisa che per identificare "i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato" occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, 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 ai sensi dell'art. 41, comma 1, del D.Lgs. n. 81 del 2015. Non rileva, dunque, la circostanza per cui si sia in presenza di lavoratori che producono reddito di lavoro dipendente o assimilati, secondo quanto disposto dal TUIR.

L'incremento occupazionale, come calcolato al comma 1, 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 (**comma 2**). 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 (ciò che il decreto definisce all'articolo 1 come "incremento occupazionale complessivo"). 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. In caso contrario, l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti a tempo indeterminato non consentirà di fruire del beneficio (è il caso in cui si verifica, ad esempio, ciò che l'articolo 1 definisce come "decremento occupazionale



complessivo” in virtù del quale si è ridotta la base occupazionale complessiva nel periodo d’imposta agevolato rispetto alla media degli occupati del periodo precedente).

Al riguardo, è opportuno evidenziare che le peculiari modalità di determinazione dell’incremento occupazionale, di seguito descritte in modo più articolato, generano un meccanismo avulso da quanto previsto per altri incentivi vigenti correlati a nuove assunzioni quali, ad esempio, le agevolazioni di cui all’articolo 13 della legge n. 68 del 1999 o quelle fruibili ai sensi dell’articolo 4 della legge n. 92/2012 che, in ogni caso, devono rispettare le proprie regole di determinazione indicate nell’articolo 31, comma 1, del decreto legislativo n. 150 del 2015 (novellato dalla recente legge n. 56/2024).

Ciò premesso, il **comma 3** detta regole *ad hoc* di cui si deve tener conto nella determinazione delle nuove assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato nonché per il calcolo dell’incremento occupazionale, dell’incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo.

In particolare, viene stabilito (**lettera a**) che non rilevano i lavoratori dipendenti i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimenti di aziende o rami d’azienda ovvero ai sensi dell’articolo 1406 del Codice civile.

Pertanto, se nel periodo agevolato si sono verificati trasferimenti di dipendenti a seguito di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni, affitti) ovvero per effetto di successione o donazione o anche a seguito di cessione del contratto di lavoro dipendente (art. 1406 c.c.), gli stessi dipendenti non sono riconosciuti come neoassunti dall’avente causa. La scelta consegue all’idea che non può trattarsi come nuova assunzione il dipendente trasferito per il quale non v’è stata cessazione del precedente rapporto di lavoro.

Ma v’è di più: la circostanza che gli stessi dipendenti non rilevano ai fini della determinazione dell’incremento occupazionale, dell’incremento occupazionale complessivo e del decremento occupazionale complessivo, senza alcuna ulteriore precisazione, comporta che nel calcolo da effettuare, ai sensi dei commi 1 e 2, come sopra esaminati, gli stessi vanno espunti sia dal dante causa (per il periodo d’imposta agevolato e per quello precedente) sia dall’avente causa (per il periodo d’imposta agevolato).

Tale sterilizzazione è coerente con il principio di continuità del rapporto di lavoro: la cessione dei contratti di lavoro, infatti, non deve penalizzare il dante causa e, nel contempo, non deve avvantaggiare l’avente causa.

Il legislatore europeo, dapprima con la Direttiva 98/50/CE del Consiglio del 29 giugno 1998 e poi con la Direttiva 2001/23/CE del Consiglio del 12 marzo 2001, ha provveduto a dettare norme a salvaguardia dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimenti di imprese, di stabilimenti o di parti di imprese o di stabilimenti. Tali tutele per i lavoratori subordinati sono state recepite con il D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 18 (successivamente modificato dall’articolo 32 del D.Lgs. 10/09/2003, n. 276), determinando quanto disposto all’articolo 2112 del Codice civile, secondo cui *“In caso di trasferimento d’azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano. [...] Ferma restando la facoltà di esercitare il recesso ai sensi della normativa in materia di licenziamenti, il trasferimento d’azienda non costituisce di per sé motivo di licenziamento [...]”*. La continuità dei rapporti di lavoro esistenti nell’ambito dell’entità economica in occasione del trasferimento dell’azienda, dunque, deve essere garantita a prescindere dalle



modalità attraverso le quali avviene lo stesso trasferimento. Il medesimo articolo 2112 del codice civile, infatti, prevede che “[a]i fini e per gli effetti di cui al presente articolo si intende per trasferimento d’azienda qualsiasi operazione che, in seguito a cessione contrattuale o fusione, comporti il mutamento nella titolarità di un’attività economica organizzata, con o senza scopo di lucro, preesistente al trasferimento e che conserva nel trasferimento la propria identità a prescindere dalla tipologia negoziale o dal provvedimento sulla base del quale il trasferimento è attuato ivi compresi l’usufrutto o l’affitto di azienda. Le disposizioni del presente articolo si applicano altresì al trasferimento di parte dell’azienda, intesa come articolazione funzionalmente autonoma di un’attività economica organizzata, identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento”.

La necessità di escludere tali dipendenti dal computo effettuato dal dante causa anche del periodo d’imposta precedente a quello agevolato è volto a rendere omogenei i termini di confronto.

A ben vedere, in assenza di indicazioni specifiche contrarie, la sterilizzazione opera anche se i trasferimenti di dipendenti (nell’ambito delle situazioni sopra menzionate) sono stati effettuati nel periodo d’imposta precedente a quello agevolato. Pertanto, in tal caso, nel calcolo da effettuare, ai sensi dei commi 1 e 2, come sopra esaminati, gli stessi dipendenti vanno espunti sia dall’avente causa (per il periodo d’imposta agevolato e per quello precedente) sia dal dante causa (per il periodo precedente a quello agevolato).

La sterilizzazione prevista dalla lettera a), nei termini sopra descritti, viene meno per l’avente causa, qualora il contratto di lavoro non sia in essere al termine del periodo d’imposta agevolato. Si tratta di una misura restrittiva a salvaguardia dei lavoratori dipendenti trasferiti, in assenza della quale l’avente causa avrebbe potuto beneficiare della detassazione, a seguito di nuove assunzioni, senza che eventuali licenziamenti di parte o di tutti i dipendenti a lui ceduti potessero limitarne gli effetti.

Da ultimo, viene stabilito che le regole sopra descritte si applicano anche in caso di:

a) assegnazione dei lavoratori dipendenti alla stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato italiano che hanno svolto precedentemente l’attività presso la casa madre. In tal senso la disposizione fa riferimento tanto nell’ipotesi in cui casa madre è estera tanto all’ipotesi in cui l’assegnazione dei dipendenti alla stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato italiano è avvenuta a seguito di trasferimento della sede all’estero del soggetto residente in Italia;

b) subentro nella gestione di un servizio pubblico.

Alle regole sopra menzionate, la **lettera b)** aggiunge una esplicita deroga secondo cui i dipendenti assunti a tempo indeterminato nel periodo agevolato dal dante causa sono sempre da conteggiare tanto per la determinazione dell’eventuale beneficio spettante al dante causa, quanto per quello spettante all’avente causa.

Si tratta di una naturale conseguenza del principio di continuità del rapporto di lavoro per cui deve riconoscersi il beneficio sia al dante causa che all’avente causa - nel rispetto, ovviamente, di tutte le altre condizioni - in quanto trattasi di nuove assunzioni effettuate nel periodo agevolato.

Tali lavoratori rilevano per il dante causa e per l’avente causa in proporzione alla durata del rapporto di lavoro avuto con gli stessi. Pertanto, nel caso di cessione del contratto di lavoro al 1° luglio 2024 di un dipendente assunto il 1° marzo 2024, qualora il cedente e il cessionario del contratto abbiano il periodo d’imposta coincidente con l’anno civile, il dipendente sarà conteggiato, ai fini della



determinazione del numero dei nuovi assunti, dal dante causa per 4/12 (anche se non incluso nel novero del personale al 31 dicembre 2024) e dall'avente causa per 6/12.

Oltre ai casi sopra menzionati, al fine di favorire l'incremento occupazionale nel tessuto produttivo del Paese, la **lettera c)** stabilisce che non rileva il personale assunto a tempo indeterminato dalla casa madre residente ma destinato a una sua stabile organizzazione all'estero, anche in regime di *branch exemption*. Anche in tal caso si tratta di sterilizzare e, quindi, non considerare tali dipendenti nel computo per il calcolo della base occupazionale del periodo d'imposta agevolato e di quello precedente. In considerazione delle disposizioni di cui alla lettera b), è stabilito che qualora siano assegnati lavoratori dipendenti (assunti nel periodo d'imposta agevolato) a una stabile organizzazione localizzata all'estero che hanno svolto precedentemente l'attività presso la casa madre residente, la maggiorazione, nel rispetto di tutte le altre condizioni, può essere fruita da casa madre in proporzione alla durata del rapporto di lavoro che i dipendenti hanno avuto con la stessa.

Infine, in base a quanto disposto dalle **lettere da e) a g)**:

- rileva, ai fini della determinazione dell'incremento occupazionale, anche la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato (**lettera e)**;
- i soci lavoratori di società cooperative sono equiparati ai lavoratori dipendenti (**lettera f)**; 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 (**lettera g)** 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.

Il **comma 4** detta regole specifiche per il caso di distacco di personale prevedendo che:

- per l'impresa distaccataria non rileva ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale il personale a tempo indeterminato in distacco; tale scelta è coerente anche con la circostanza che il costo del personale in distacco è contabilizzato dalla impresa distaccataria nella voce B7 del bilancio quale costo per servizi;
- per l'impresa distaccante, invece, non rilevano, sempre ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale, i lavoratori assunti a tempo indeterminato nel periodo d'imposta agevolato e in seguito distaccati all'estero a decorrere dalla data del distacco fino al termine dello stesso.

Il **comma 5** stabilisce che ai fini del calcolo dell'incremento occupazionale rilevano, per l'impresa utilizzatrice, anche i dipendenti con un contratto di somministrazione disciplinato dagli articoli da 30 a 40 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 (Capo IV). Tale contratto coinvolge, tre soggetti:

- un'agenzia autorizzata (c.d. somministratore), iscritta in un apposito albo informatico tenuto presso l'Agenzia nazionale per le politiche attive del lavoro (ANPAL);
- un soggetto (c.d. utilizzatore), che si avvale dei servizi del somministratore per reperire personale;
- uno o più lavoratori (cc.dd. somministrati o in somministrazione), assunti dal somministratore e da questi inviati in missione presso l'utilizzatore.

La maggiorazione del costo del lavoro spetta alla impresa utilizzatrice in relazione ai lavoratori somministrati, purché assunti a tempo indeterminato dal somministratore, in misura proporzionale



alla durata del rapporto di lavoro presso la stessa impresa utilizzatrice.

Il **comma 6** detta le regole per il calcolo della media occupazionale relativa sia ai dipendenti a tempo indeterminato che al numero complessivo dei dipendenti del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023; le suddette medie sono calcolate sommando i rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e trecentosessantacinque (o trecentosessantasei se il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 include il 29 febbraio). Tale calcolo consente di identificare le cc.dd. Unità lavorative per Anno (ULA).

Il **comma 7** interviene per dare prime e precise regole nell'ambito dei gruppi di imprese. Come noto, il decreto legislativo ha stabilito che “[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”. Si tratta di una regola tesa, evidentemente, a riconoscere il gruppo di imprese come un unico soggetto economico e, in quanto tale, disconoscere il beneficio qualora non sia raggiunto un effettivo incremento occupazionale a livello di gruppo.

In tale ottica, il **comma 7** dispone che le società appartenenti ad un gruppo interno (come definito all'articolo 1, lettera f)), ai fini del calcolo dell'incremento della base occupazionale, devono verificare le condizioni previste nei commi 1 e 2 anche con riferimento al gruppo interno complessivamente considerato.

La previsione si è resa necessaria per garantire il rispetto della *ratio* del beneficio in presenza di imprese facenti parte di un unico soggetto economico (unico gruppo, in senso lato). Le scelte di investimento in capitale umano, infatti, potrebbero essere orientate al fine di concentrare le assunzioni su alcune società, senza che vi sia incremento della forza lavoro a livello complessivo.

Per evitare tale distorsione, in presenza di un gruppo interno, il beneficio è subordinato alla verifica della sussistenza, in relazione al gruppo considerato nel suo insieme, sia dell'incremento del numero dei nuovi assunti a tempo indeterminato che dell'incremento del numero complessivo dei dipendenti (al netto, quindi, degli eventuali decrementi verificatesi presso le imprese del gruppo stesso).

Le definizioni di gruppo e di gruppo interno, indicate nell'articolo 1, individuano l'aggregato di soggetti – distinguendo, rispettivamente, l'ipotesi di gruppi con soggetti ovunque localizzati (lettera e)) e di gruppi con soggetti localizzati esclusivamente in Italia (lettera f)) – come l'insieme delle società controllanti, controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile facenti capo al medesimo soggetto (pertanto, rileva sia il controllo diretto che indiretto). Per definire il perimetro del gruppo, in particolare, si prevede che oltre alle società appena menzionate occorre considerare anche le società ed enti detenuti per interposta persona, le società fiduciarie e le persone fisiche (che producono reddito d'impresa) diverse dalle società di capitali. Resta, ovviamente, ferma la presunzione di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR.

Va da sé che in considerazione della circostanza che l'incremento occupazionale è determinato, in via generale, al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, in riferimento allo stesso termine andrà definito il perimetro del gruppo.

In proposito, vale la pena precisare che in considerazione della finalità della disposizione e delle modalità applicative della stessa, di cui si dirà in prosieguo, si è ritenuto di limitare l'ambito soggettivo alle società e agli enti residenti nel territorio dello Stato nonché alle stabili organizzazioni



operanti nel territorio dello Stato italiano di soggetti non residenti.

Inoltre, ai fini del suddetto calcolo i dati relativi alle società a controllo congiunto o collegate devono essere considerati da ciascun gruppo in proporzione rispettivamente alla percentuale di controllo e alla percentuale di partecipazione in esse detenute: in tal modo i relativi dati concorreranno per ciascuno dei gruppi di appartenenza solo per la propria quota di spettanza.

Ai fini della suddetta verifica, invece, non rilevano i dati relativi alle imprese collegate che contestualmente risultano essere anche imprese controllate in un altro gruppo, al fine di evitare una duplicazione degli elementi a base del calcolo; in tal caso, infatti, i relativi dati hanno rilevanza solo per il gruppo che ne detiene il controllo.

È necessario precisare che anche ai fini della verifica dell'incremento occupazionale in capo al gruppo nel suo complesso, non rilevano, come previsto alla lettera a) del precedente comma 3, i dipendenti i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimenti di aziende.

A titolo esemplificativo, si può ipotizzare un gruppo di 4 società (A, B, C e D) in cui risultano effettuate complessivamente nuove assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato pari a 140 unità (50 da parte di A e 90 da parte di B) e decrementi (di lavoratori a tempo determinato) pari a 10 unità (da parte di B), nonché un trasferimento di dipendenti nell'ambito di una cessione d'azienda, dalla società C alla società D di 100 unità, secondo lo schema riportato di seguito.

	Soc. A	Soc. B	Soc. C	Soc. D	Gruppo
Spettanza maggiorazione	Si	Si	No	No	Si
Incrementi nuovi assunti a tempo indeterminato	50	90		100	140
Decrementi complessivi	0	-10	-100	0	-10

In capo al gruppo complessivamente considerato risultano verificate le condizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 3 (incremento occupazionale pari a 140 unità; incremento occupazionale complessivo pari a 130 unità). Le citate condizioni risultano verificate anche per le società A e B che, pertanto, potranno usufruire dell'agevolazione in relazione ai nuovi assunti a tempo indeterminato (rispettivamente 50 e 90).

Il trasferimento del personale dalla società C alla società D, invece, non rileva ai fini della spettanza dell'agevolazione né come incremento di personale per l'avente causa né come decremento di personale per il dante causa e, pertanto, non rileva nemmeno nel calcolo complessivo degli incrementi e decrementi di gruppo.

Infine, si segnala che l'articolo 4, comma 3, **lettera d)**, stabilisce che non rilevano i dipendenti assunti a tempo indeterminato, precedentemente in forza presso altra società del gruppo, composto da soggetti sia localizzati in Italia sia in Paesi esteri, il cui rapporto di lavoro con quest'ultima si sia interrotto a decorrere dal 30 dicembre 2023. Si tratta di una disposizione che mira soltanto a evitare comportamenti opportunistici volti a incrementare "fittiziamente" la base occupazionale dei soggetti residenti, potenzialmente fruitori del beneficio anche in considerazione della circostanza per cui il soggetto che interrompe i rapporti di lavoro, localizzato all'estero, non subisce alcun decremento occupazionale significativo ai fini del beneficio.



L'articolo 5 dispone le modalità di determinazione della maggiorazione del costo del lavoro. Al riguardo si stabilisce al comma 1 che 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, primo comma, lettera B), n. 9, del Codice civile;
- l'incremento del costo complessivo del personale, classificabile nelle voci di cui al medesimo articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del Codice civile, rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Il tenore letterale delle disposizioni in esame, come confermato dalla formulazione del comma 1 dell'articolo 5, 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.

Il costo del personale effettivamente sostenuto dall'impresa per i nuovi assunti è determinato ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9, del Codice civile, come indicato dall'OIC 12. Si tratta, dunque, delle seguenti voci di bilancio:

B9) Per il personale

- B9a) Salari e stipendi
- B9b) Oneri sociali
- B9c) Trattamento di fine rapporto
- B9d) Trattamento di quiescenza e simili
- B9e) Altri costi

A titolo esemplificativo, dunque, sono da considerare (se rilevati nella predetta voce): (i) 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; (ii) gli oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e assicurativi; (iii) 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 e, anche, tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14. 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 (cfr. paragrafo 63, dell'OIC 12), nonché quelli relativi alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti.

I soggetti che non adottano lo schema di conto economico ai sensi dell'articolo 2425 del Codice civile assumeranno le corrispondenti voci del costo del personale che, in caso di adozione di tale schema, sarebbero confluite nelle medesime voci di cui al primo comma, lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del Codice civile.

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicate da ciascun soggetto ai fini della determinazione del reddito. Ne discende, ad esempio, che per i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata (art. 66 del TUIR), ovvero per gli esercenti arti e



professioni che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 54 del TUIR, l'imputazione dei costi del personale ai fini della determinazione della maggiorazione seguirà il criterio di cassa.

Più in particolare, con riferimento a detti soggetti, si rammenta che sarà necessario identificare gli oneri "pagati" aventi le caratteristiche tali da essere ricondotti alle predette voci. Cambia, dunque, solo il criterio di imputazione orientato al principio di cassa, ma non la tipologia di spese che definiscono il costo agevolabile riferito alle assunzioni di lavoratori dipendenti. Il raffronto tra il costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti e l'incremento del costo complessivo del personale deve essere determinato come appena descritto. A prescindere dagli obblighi previsti dalla disciplina applicata ai fini IRPEF, quindi, dovrà essere prodotta e tenuta a disposizione dell'amministrazione finanziaria la documentazione contabile utile a dimostrare l'ammontare dei costi "pagati".

Per definire i costi del lavoro inclusi nella voce di cui al primo comma, lettera B), numero 9), dell'articolo 2425 del Codice civile, in linea di principio, occorre dare rilevanza alle qualificazioni, classificazioni e imputazioni temporali relativi ai principi contabili adottati dall'impresa riposizionando tali valori nelle classi corrispondenti alla sopra descritta voce del conto economico.

Per quanto concerne i soggetti che adottano in bilancio i principi contabili IAS/IFRS, ad esempio, la ricostruzione dei costi di cui al "B9c) *Trattamento di fine rapporto*" determina l'irrilevanza ai fini del beneficio dei componenti iscritti, in applicazione dello IAS 19, nelle voci diverse dalla precedente, come, ad esempio, gli oneri finanziari, ovvero, gli utili o le perdite attuariali imputate tra le altre componenti di conto economico (OCI). Il rinvio espresso al dato contabile, infatti, non consente l'attivazione delle regole fiscali contenute nell'articolo 2, comma 4, del Regolamento n. 48 del 2009.

Per gli esercenti arti e professioni, ai sensi dell'art. 54 del TUIR, occorre aver riguardo alle spese di lavoro dipendente sulla base del principio di cassa, ad eccezione del TFR di cui all'articolo 2120 del Codice civile che è deducibile per la quota maturata nel periodo di imposta.

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

- di un importo pari al 20 per cento (**comma 2**);
- di un ulteriore 10 per cento 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 al decreto legislativo n. 216 del 2023 (**comma 3**). Per questa categoria di dipendenti, dunque, la maggiorazione totale sarà del 30 per cento (20 + 10 per cento).

La deduzione maggiorata incide, riducendolo, sulla determinazione del Risultato operativo lordo (ROL) di periodo in quanto, come disposto dall'articolo 96 del TUIR ai fini della deducibilità degli interessi passivi, le voci che compongono tale aggregato sono determinate, coerentemente con la c.d. Direttiva ATAD, avendo riguardo al relativo valore fiscale.

Tale considerazione discende dalle indicazioni contenute nella relazione di accompagnamento dell'articolo 1 del decreto legislativo 29 novembre 2018, n. 142, concernente l'attuazione dell'articolo 4 della Direttiva ATAD in materia di deducibilità degli interessi passivi, che, sul punto, ha precisato, per quanto concerne l'impatto sul "ROL fiscale" dei provvedimenti che escludono da tassazione una quota del reddito, che la "detassazione" incide con segno negativo ai fini del calcolo del "ROL fiscale"



(in tale contesto è stata menzionata, ad esempio, l'esclusione da tassazione di una quota del reddito per effetto dell'applicazione del regime di Patent Box allora vigente).

Si evidenzia, al riguardo, che il comma 6 dell'articolo 4 del citato decreto legislativo n. 216 del 2023 prevedeva che con il presente decreto fossero stabilite le disposizioni attuative *“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”*. È emerso da subito che stabilire, a priori, una diversa percentuale per ogni singola categoria di lavoratori svantaggiati non era facilmente realizzabile a meno che non venissero adottate complesse procedure atte a individuare preventivamente l'effettiva misura spettante che avrebbero determinato, però, un aggravio delle procedure di accesso all'agevolazione per il contribuente. Si è ritenuto, pertanto, opportuno prevedere che per tutti i lavoratori rientranti nelle suddette categorie si possa fruire della maggiorazione del costo nella misura unica del 10 per cento.

Nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti, come stabilito al comma 1 dell'articolo 5 del presente decreto, la base di calcolo della maggiorazione è costituita dall'importo dell'incremento del costo complessivo del personale. In presenza di nuove assunzioni a cui si applicano differenti percentuali di maggiorazione (del 20 o del 30 per cento) è necessario suddividere detto importo in 2 *basket* per applicare le differenti percentuali; a tal fine il successivo **comma 4** stabilisce che il costo da assumere ai fini della maggiorazione è ridotto proporzionalmente al costo effettivo di ciascuna delle categorie di lavoratori assunti a cui si applicano le differenti percentuali.

Esempio

- Nuove assunzioni categoria lavoratori con coefficiente di maggiorazione del 20% - costo effettivo 1.000
- Nuove assunzioni categorie di lavoratori con coefficiente di maggiorazione del (20+10) 30% - costo effettivo 600
- Costo effettivo delle nuove assunzioni = 1.000 + 600 = 1.600
- Incremento del costo complessivo del personale dipendente – 1.200

In tal caso il costo effettivo del personale su cui calcolare la maggiorazione per ciascuna categoria di lavoratori deve essere ridotto proporzionalmente in base al rapporto esistente tra il costo effettivo totale (1.600) delle 2 categorie:

- $1.000 / 1600 \times 100 = 62,5\%$
- $600 / 1600 \times 100 = 37,5\%$

Le suddette percentuali consentono di ripartire proporzionalmente l'incremento del costo del personale dipendente (1.200) che è l'importo a cui, in questo caso, si applica la maggiorazione del 20 e del 30%:

- $1.200 \times 62,5\% = 750$, a cui si applica la maggiorazione del 20%,
- $1.200 \times 37,5\% = 450$, a cui si applica la maggiorazione del 30%.



Il **comma 5** precisa che la determinazione del costo effettivamente riferibile al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, risultante dal conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera B), n. 9, del Codice civile è determinato analiticamente sulla base delle già menzionate unità di personale. In particolare, occorre identificare le singole componenti di costo rilevate nella predetta voce (vedi descrizione sopra riportata) che sono direttamente connesse alla specifica attività svolta dal personale neoassunto (come definito nell'articolo 2). Considerato, inoltre, il rinvio contenuto nella disposizione al costo complessivo del personale, classificabile nelle voci di cui al medesimo articolo 2425, primo comma, lettera B), numero 9), del Codice civile, nel calcolo dell'incremento del costo del lavoro complessivo devono essere considerate tutte le spese sostenute per rapporti di lavoro anche regolati da contratti diversi da quello a tempo indeterminato.

Come previsto nel precedente articolo 3, ai fini dell'agevolazione rileva anche la conversione di un contratto a tempo determinato in un contratto a tempo indeterminato; in tal caso il costo da assumere ai fini del beneficio è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data della conversione del contratto (**comma 6**).

Ai fini del calcolo della maggiorazione il **comma 7** dispone che il costo complessivo del personale deve essere depurato degli importi relativi:

- a. al costo relativo ai dipendenti di cui alla lettera a) del comma 3 dell'articolo 4, sia dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2023 che del periodo d'imposta successivo, in quanto gli stessi dipendenti non rilevano ai fini dell'incremento occupazionale;
- b. agli oneri rilevati nel conto economico, in applicazione dell'IFRS 2;
- c. agli accantonamenti rilevati nelle voci a) ed e) del numero 9) della lettera B) del primo comma dell'articolo 2425 del Codice civile.

Per quanto concerne i costi di cui alla lettera sub a), in particolare, la previsione risulta necessaria per rendere coerente la determinazione della maggiorazione con il principio di continuità del contratto di lavoro sopra descritto.

L'esclusione degli oneri connessi ai piani di stock option, contabilizzati ai sensi dell'IFRS 2, di cui alla lettera b), è connessa, invece, alle modalità di determinazione del "service cost" che risente di elementi incerti connessi alla valutazione del valore di mercato delle opzioni attribuite ai beneficiari del piano. Tale elemento, infatti, potrebbe incidere sulla determinazione del beneficio in esame al momento della sua rilevazione, pur essendo caratterizzato da oscillazioni significative connesse all'andamento del valore di mercato degli strumenti partecipativi oggetto del piano di incentivazione.

Per la medesima ragione, come previsto alla lettera c), sono, altresì, esclusi dai costi effettivamente riferibili al personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato le somme accantonate per premi o altre forme di remunerazione rilevate nelle voci B9a) e B9e) in ragione di quanto previsto dal paragrafo 19 dell'OIC 31 (ovvero in base a quanto previsto dallo IAS 37). Si tratta, quindi, delle ipotesi in cui alcuni accantonamenti sono rilevati tra i costi del personale in applicazione delle regole contabili che impongono la registrazione dei costi del conto economico per natura.

Il **comma 8** detta le modalità per il calcolo della maggiorazione del costo per le società facenti parte di un gruppo interno il cui incremento occupazionale è determinato in base al comma 6 dell'articolo



4. Ciascuna società riduce il costo da assumere ai fini della maggiorazione, di un ammontare percentuale pari al rapporto tra il decremento occupazionale complessivo verificatosi nelle altre società del gruppo e l'incremento occupazionale complessivo verificatosi nelle società a cui spetta la maggiorazione del costo.

Per completezza, si riporta, di seguito, un esempio della modalità di calcolo della maggiorazione per le imprese appartenenti ad un gruppo interno, riprendendo l'esempio precedente riportato a commento del comma 6 dell'articolo 4.

Si ipotizzi un gruppo composto da 4 società (A, B, C e D) in cui si presenta la seguente situazione (si assuma che il costo unitario di un dipendente sia pari a 40.000 euro):

- la società A nel 2024 assume 50 nuovi dipendenti a tempo indeterminato (costo per ciascun dipendente 40.000 euro = 2.000.000 euro) e ha un incremento del costo complessivo del personale di 2.500.000 euro;
- la società B nel 2024 assume 90 nuovi dipendenti a tempo indeterminato (costo per ciascun dipendente 40.000 euro = 3.600.000 euro) e nello stesso periodo d'imposta licenzia 10 dipendenti (- 400.000 euro) e ha un incremento del costo complessivo del personale di 3.400.000 euro;
- la società C nel 2024 non assume dipendenti a tempo indeterminato e il 30 giugno 2024 cede un ramo di azienda alla società D con passaggio di 100 dipendenti;
- la società D acquisisce l'azienda di C e incrementa il personale di 100 dipendenti il cui costo per 6 mesi ammonta a 2.000.000; la società D ha un incremento del costo complessivo del personale pari a 2.500.000.

Si riporta di seguito una tabella riepilogativa dell'esempio.

	Soc. A	Soc. B	Soc. C	Soc. D	Gruppo
Spettanza maggiorazione	Si	Si	No	No	Si
Incrementi nuovi assunti a tempo indeterminato	50	90		100	140
Decrementi complessivi		(10)	(100)		(10)
Costo nuovi assunti	2.000.000	3.600.000			
Incremento del costo complessivo del personale	2.500.000	3.400.000			
Costo da maggiorare	2.000.000	3.400.000			
% riduzione	7,14%	7,14%			10/140 = 7,14%



Importo della riduzione	2.000.000* 7,14%= 142.800	3.400.000* 7,14% = 242.760			
Costo su cui applicare la maggiorazione	2.000.000- 142.800 = 1.857.200	3.400.000- 242.760 = 3.157.240			

La società A ai fini della maggiorazione rileva dapprima il minore tra il costo dei nuovi assunti e l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (2.000.000 di euro) e, successivamente, riduce tale importo in proporzione ai decrementi complessivi del gruppo pari al 7,14% da applicare al costo stesso di 2.000.000 di euro. Il costo da maggiorare sarà pari a: $2.000.000 - 142.800$ (il 7,14% di 2.000.000) = **1.857.200**

La società B ai fini della maggiorazione rileva dapprima il minore tra il costo dei nuovi assunti e l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (3.400.000 di euro) e, successivamente, riduce tale importo in proporzione ai decrementi complessivi del gruppo pari al 7,14% da applicare al costo stesso di 3.400.000 di euro. Il costo da maggiorare sarà pari a: $3.400.000 - 242.760$ (il 7,14% di 3.400.000) = **3.157.240**

Il **comma 9** stabilisce che gli enti non commerciali residenti determinano la maggiorazione del costo per i dipendenti assunti a tempo indeterminato e impiegati sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale, in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Il **comma 10** stabilisce una regola analoga per i soggetti che svolgono anche attività il cui reddito non è determinato in modo analitico ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche e dell'imposta sui redditi delle società; in tal caso, la maggiorazione del costo per i nuovi assunti a tempo indeterminato e impiegati sia nell'attività il cui reddito è determinato in modo non analitico che nell'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari, spetta in proporzione al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

L'**articolo 6**, infine, ai fini della verifica della corretta fruizione dell'agevolazione, rinvia alle ordinarie regole in materia di accertamento, sanzioni, riscossione e contenzioso previste per le imposte sui redditi.

Si ricorda, infine, che, come precisato dal comma 7 dell'articolo 4 del D.Lgs. n. 216 del 2023, gli effetti della maggiorazione devono essere sterilizzati ai fini della determinazione degli acconti relativi ai periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2023 e al 31 dicembre 2024.

Dal punto di vista strettamente finanziario, si confermano gli effetti già quantificati in sede di valutazione della norma di rango primario, alla quale tale provvedimento dà attuazione

