

Relazione illustrativa

La disposizione contenuta nell'**articolo 1** apporta modifiche al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 25 giugno 2024, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali (di seguito: "DM 25 giugno 2024"), recante le disposizioni di attuazione dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, relativo alla "*Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni*".

In particolare, la previsione di cui al secondo periodo del comma 2 dell'articolo 4 del d.lgs. n. 216 del 2023 dispone che l'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi nell'ambito di un gruppo di società individuato in base all'articolo 2359 del codice civile.

Con l'**articolo 1**, si interviene, in modo più puntuale, sul calcolo della maggiorazione spettante alle singole società appartenenti a un "gruppo interno" (nell'accezione definita dall'articolo 1, lettera f), del DM 25 giugno 2024) per chiarire, evitando incertezze interpretative, il contenuto del richiamato comma 2 dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 216 del 2023, coerentemente con le finalità antielusive della stessa disposizione espressamente dichiarate nella relazione illustrativa di accompagnamento del medesimo decreto legislativo.

Per quel concerne le società appartenenti a un "gruppo interno", il DM 25 giugno 2024 ha delineato due fasi diverse. Preliminarmente, le società del gruppo interno per poter fruire dell'agevolazione devono soddisfare le condizioni previste dalle norme in esame in relazione ai soggetti *stand alone* (i.e. incremento occupazionale dei lavoratori a tempo indeterminato e incremento occupazionale complessivo) anche a livello di gruppo, inteso come unico "soggetto economico". La seconda fase della determinazione della maggiorazione, invece, riguarda le modalità con cui la dinamica occupazionale delle società del gruppo "interno", e, in particolare, eventuali riduzioni nette degli occupati, influenzano la determinazione del beneficio delle altre società appartenenti allo stesso gruppo.

A tal riguardo, con le norme attuative è stata definita un'apposita regola, contenuta nell'articolo 5, comma 8, del DM 25 giugno 2024.

L'attuazione dell'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 è stata effettuata, a livello di gruppo, prevedendo - in luogo del "naturale" consolidamento di tutti i dati e gli elementi (necessari per il calcolo del beneficio a livello di gruppo) che avrebbero dovuto essere forniti da ciascuna società del gruppo e della conseguente "riallocazione" del beneficio, complessivamente determinato, alle singole società del gruppo - in modo quanto più semplificato possibile, l'introduzione di un meccanismo *forfetario* (un "fattore di correzione") volto a individuare l'incidenza dei decrementi occupazionali, sotto il profilo meramente numerico, sul calcolo del beneficio da determinarsi esclusivamente in capo a ciascun soggetto, fermi restando i requisiti di accesso.

Nel rispetto di tale obiettivo, il nuovo comma 8 precisa che il beneficio che può essere fruito da ciascun soggetto appartenente al "gruppo interno" è determinato applicando al costo "agevolabile" - calcolato, in prima battuta, secondo le regole previste per i soggetti *stand alone* (ossia pari al "*minore importo del costo riferibile ai suoi nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del suo personale*") - un "fattore di correzione" costituito dal "*rapporto tra la somma degli eventuali decrementi occupazionali complessivi e la somma degli incrementi occupazionali complessivi riferibili a tutte le società del gruppo interno*".

Pertanto, il “fattore di correzione”, da applicarsi in capo a ciascun soggetto che possiede i requisiti di accesso alla disciplina agevolativa, è costituito dal rapporto tra la somma degli eventuali decrementi occupazionali complessivi riferibili a tutte le società del gruppo interno (intesi, secondo la definizione dell’articolo 1, comma 1, lettera l), del DM 25 giugno 2024 - e in considerazione della proroga della misura agevolativa disposta con l’articolo 1, commi 399 e 400, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 - come decremento del numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, verificatosi alla fine di un periodo d’imposta, rispetto al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d’imposta precedente) e la somma degli incrementi occupazionali complessivi riferibili anch’essi a tutte le società del gruppo interno, come determinati ai sensi del comma 4 (e intesi, secondo la definizione dell’articolo 1, comma 1, lettera i), del DM 25 giugno 2024 - e in considerazione della proroga della misura agevolativa disposta con l’articolo 1, commi 399 e 400, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 - come incremento del numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, verificatosi alla fine di un periodo d’imposta, rispetto al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d’imposta precedente).

In sostanza, le società del gruppo interno, nel determinare il “fattore di correzione” di ciascuno dei periodi d’imposta per i quali è vigente la misura agevolativa, vanno distinte, per ciascuno di tali periodi d’imposta, tra coloro che hanno decrementato la “forza lavoro” complessiva da quelle che l’hanno incrementata. Le prime contribuiscono ad accrescere il numeratore del rapporto attraverso i relativi decrementi occupazionali complessivi e, ovviamente, non hanno diritto alla maggiorazione; le seconde contribuiscono ad alimentare il denominatore attraverso i relativi incrementi occupazionali complessivi.

Tale “fattore di correzione”, ove superiore a 0 e inferiore a 1, deve essere applicato da ciascun soggetto del gruppo - che rientra, evidentemente, tra coloro che hanno avuto l’incremento occupazionale di lavoratori a tempo indeterminato e che, peraltro, ha anche contribuito ad alimentare il denominatore del rapporto - al costo riferibile all’incremento occupazionale, come determinato al comma 3 dell’articolo 4 del d.lgs. n. 216 del 2023 (minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l’incremento complessivo del costo del personale). Qualora il “fattore di correzione” risulti pari o superiore a 1 la maggiorazione non spetta ad alcuna società del gruppo; viceversa, se il rapporto è pari a 0 non sussiste alcun fattore di correzione derivante dall’appartenenza al gruppo.

La nuova formulazione consente di superare alcune incertezze interpretative che avrebbero potuto comportare applicazioni della disciplina non coerenti con la *ratio* della disposizione agevolativa, così come espressa nella relazione illustrativa di accompagnamento del decreto legislativo n. 216 del 2023, con l’obiettivo di dare rilevanza al gruppo come unico “soggetto economico”, al fine di determinare il beneficio tendenzialmente in misura pari a quello che si sarebbe determinato se il “soggetto economico” fosse coinciso con un unico soggetto giuridico. Come tale, la modifica deve intendersi applicabile sin dal primo periodo d’imposta di vigenza della disciplina agevolativa e, quindi, con effetto già sul versamento a saldo delle imposte relative al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (30 giugno 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno civile) e sulle relative dichiarazioni dei redditi (da presentare ordinariamente entro il 31 ottobre 2025 per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno civile).

Da quanto precede, trattandosi di precisazioni coerenti con la *ratio* della norma e con quanto rappresentato nella relazione illustrativa del decreto legislativo n. 216 del 2023, la nuova formulazione non determina effetti finanziari.

Per completezza, si riporta, di seguito, un esempio della modalità di calcolo della maggiorazione per le imprese appartenenti ad un gruppo interno, riprendendo, in parte, i dati del caso riportato a commento del comma 8 dell'articolo 5 del DM 25 giugno 2024, che va considerato integralmente sostituito dal seguente esempio alla luce della nuova formulazione del più volte citato comma 8.

Si ipotizzi un gruppo composto da 3 società (A, B, C) 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), senza che si siano verificate riduzioni dell'organico, 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), senza che si siano verificate riduzioni dell'organico, e ha un incremento del costo complessivo del personale di 3.400.000 euro (l'incremento del costo complessivo del personale inferiore al costo complessivo dei neoassunti può essere dovuto, ad esempio, a un minor ricorso allo straordinario rispetto all'anno precedente);
- la società C nel 2024 licenzia 10 dipendenti e non assume dipendenti, né a tempo indeterminato, né a tempo determinato.

Si riporta di seguito una tabella riepilogativa dell'esempio.

	Soc. A	Soc. B	Soc. C	Gruppo
Spettanza maggiorazione	Si	Si	No	Si
Incremento occupazionale complessivo	50	90		140
Decremento occupazionale complessivo			(10)	(10)
Costo riferibile ai nuovi assunti a tempo indeterminato	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		
Fattore di correzione	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 riferibile ai nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del personale (2.000.000 di euro) e, successivamente, riduce tale importo applicando il fattore di correzione. Il fattore di correzione, come

sopra ampiamente descritto, sarà pari al rapporto tra la somma dei decrementi occupazionali complessivi (10), riferibili a tutte le società del gruppo interno, e la somma degli incrementi occupazionali complessivi (140), anch'essi riferibili a tutte le società del gruppo interno. 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 riferibile ai nuovi assunti a tempo indeterminato e l'incremento del costo complessivo del personale (3.400.000 di euro) e, successivamente, riduce tale importo applicando il fattore di correzione. Il costo da maggiorare sarà pari a: $3.400.000 - 242.760$ (il 7,14% di 3.400.000) = **3.157.240**.